



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ – UFPA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – ICJ
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO NA AMAZÔNIA
MESTRADO EM DIREITO**

DANIEL MELLO

**AUDITORIA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE ATUAÇÃO DO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ: construção de uma minuta de
Manual de Auditoria Operacional Institucional baseado na comparação de
experiências**

**BELÉM – PA
2022**

DANIEL MELLO

**AUDITORIA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE ATUAÇÃO DO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ: construção de uma minuta de
Manual de Auditoria Operacional Institucional baseado na comparação de
experiências**

Relatório Final de Pesquisa Aplicada à Intervenção e respectivo Projeto Regulatório apresentados ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia – PPGDDA do Instituto de Ciências Jurídicas – ICJ da Universidade Federal do Pará – UFPA, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Desenvolvimento e Políticas Públicas
Orientador: Prof. Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho

**BELÉM – PA
2022**

DANIEL MELLO

**AUDITORIA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE ATUAÇÃO DO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ: construção de uma minuta de
Manual de Auditoria Operacional Institucional baseado na comparação de
experiências**

Relatório Final de Pesquisa Aplicada à Intervenção e respectivo Projeto Regulatório apresentados ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia – PPGDDA do Instituto de Ciências Jurídicas – ICJ da Universidade Federal do Pará – UFPA, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Desenvolvimento e Políticas Públicas
Orientador: Prof. Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho

Aprovada em 13/09/2022

BANCA EXAMINADORA

Professor Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho – Orientador
Universidade Federal do Pará – UFPA

Professora Dra. Maria Stela Campos da Silva – Membro Interno
Universidade Federal do Pará – UFPA

Professor Dr. Fabricio Macedo Motta – Membro Externo
Universidade Federal de Goiás – UFG

Dedicado a:

(In Memoriam) A minha mãe Teresa Mello e ao meu pai Francisco Mello que se encontraram com a indesejada das vidas, mas, que aqui deixaram exemplos que transformaram a mim e a meus irmãos em pessoas de bem e gratos para sempre. O objetivo principal de suas vidas foi a de nos deixar uma educação pautada no amor ao próximo, na honradez, na coragem e na humildade, mas, também, de ir às últimas consequências, pacíficas, tendo razão. Sempre disseram que não tiveram a oportunidade estudar formalmente, mas, enquanto vivessem seus filhos a teriam. Dito e feito. Assim disseram e assim fizeram minha mãe e meu pai. Por vezes abdicaram de seus desejos, de seus sonhos pessoais e até deles próprios, para nos oportunizar estudo. Esta conquista é fruto de seus sonhos para mim. Ambos foram e sempre serão minha inspiração. Anseio pelo dia de encontrá-los novamente, beijá-los e abraçá-los. Amo vocês, sempre amarei. A vocês, mais essa vitória. Saudade eterna!

Agradecimentos

Agradeço a Deus pelo dom de aprender e por ter me concedido a vontade pela busca incessante pelo saber, inculcada em mim pelos meus pais, meus maiores exemplos.

Agradeço a minha esposa e companheira de caminhada Carla e a meus filhos Davi e Rafael, razões do meu viver, pela compreensão quando das minhas ausências para a realização dos estudos e pelo carinho que sempre repunha minhas baterias de quando em vez e sempre que necessário.

Agradeço ao Tribunal de Contas do Estado do Pará, que comemora seus 75 anos, minha casa de trabalho, nas pessoas dos Conselheiros Odilon Inácio Teixeira e Maria de Lourdes Lima de Oliveira, ex e atual Presidente, respectivamente, que tiveram participação ativa e decisiva para que o TCE/PA firmasse tão importante convênio para qualificação profissional de seus servidores e que oportunizou a mim e demais colegas a realização do curso.

Agradeço aos servidores da AOP do TCE/PA, que muito gentilmente, com toda a paciência, “luta pela causa AOP” e pela melhoria dos serviços prestados pelo Tribunal, aceitaram participar do grupo focal e contribuir com suas competências e habilidades na construção do Manual, produto do presente estudo. Assim, agradeço aos auditores de controle externo do TCE/PA: Bruno L. Cardoso, Cleyce das G. C. de Souza, Isabela da R. Ribeiro, Francimary de S. Almeida e Maria B. M. Pinheiro e ao coordenador da CAE Raphael B. R. e Silva.

Agradeço à Universidade Federal do Pará – UFPA pela oportunidade de meu aprimoramento acadêmico e profissional e pela excelência do curso. Me sinto privilegiado e orgulhoso de fazer parte dessa instituição e de carregar em minha vida acadêmica a chancela UFPA tatuada em um título acadêmico logrado nessa etapa, justamente no ano em que a instituição completa seus 65 anos. Para mim é uma honra o título de Mestre de tão importante Universidade dentro do cenário acadêmico brasileiro e segundo o mais recente ranking internacional entre as melhores do mundo.

Agradeço aos professores do Programa Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas – ICJ, que contribuíram com minha formação no curso. Destaco e agradeço, especial e nominadamente aos professores doutores: Andreza do S. P. de O. Smith, Alex L. Potiguar, Arianne B. C. Athias, Assis da C. Oliveira, Girolomo D. Trecanni, José H. Benatti, Loiane da P. S. P. Verbicaro, Luiz A. G. S. de C. Rocha, Luly R. da C. Fischer e Maria Stela C. da Silva.

Agradeço ao professor Doutor Saulo de Oliveira Pinto Coelho, orientador do presente estudo e que me guiou pelo tema com dedicação, paciência, parcimônia e sobretudo o mais, com invejável saber acadêmico que para além de nos orientar nos inspira.

Agradeço aos meus colegas de curso com quem dividi momentos que serão, sempre, lembrados por onde quer que eu vá. Obrigado meus amigos de suor, lágrimas, sorrisos, de noites mal dormidas, mas, sobretudo o mais meus amigos de conquistas.

Por fim, agradeço ao Deivan, servidor da UFPA, lotado na secretaria do PPGDDA, que tantas vezes e em todas elas, prontamente me atendeu, socorreu e aliviou as angústias que sempre nos levaram até ele.

Meu muito obrigado a todas, a todos e a cada um!

Algumas célebres frases de algumas celebridades. Tribunal de Contas em atos....

Faltava ao governo coroar a sua obra com a mais importante providência, que uma sociedade política bem construída pode exigir de seus representantes. RUI BARBOSA (ao criar o Tribunal de Contas)

Vale infinitamente mais prevenir os pagamentos ilegais e arbitrários do que censurá-los depois de efetuados. Giovanni Granquinei

Se o instituto está entre os poderes é que a nenhum deles pertence propriamente, nem ao Judiciário, nem à Administração como Jurisdição subordinada, porque, já então, seria absurdo que pudesse fiscalizar-lhe os atos financeiros; nem mesmo ao Legislativo, com o qual mantém afinidades. É um instituto sui generis, posto de permeio entre os poderes políticos da nação, o Legislativo e o Executivo, sem sujeição, porém, a qualquer deles. Castro Nunes

Como o texto Maior desdenhou designá-lo como Poder, é inútil ou improfícuo perguntarmo-nos se seria ou não um Poder. Basta-nos uma conclusão, a meu ver irrefutável: o Tribunal de Contas, em nosso sistema, é um conjunto orgânico perfeitamente autônomo. Celso de Mello (Ministro do Supremo Tribunal Federal - STF)

Se a sua função é de atuar em auxílio ao Legislativo, sua natureza, em razão das próprias normas da Constituição, é de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três poderes. Odete Meduar

Felicitó o país e a República pelo estabelecimento de uma instituição que será a garantia de boa administração e o maior embaraço que poderão encontrar os governos para a prática de abusos no que diz respeito a dinheiros públicos. Inocêncio Serzedello Corrêa (Ministro da Fazenda, ao instalar o primeiro Tribunal de Contas, em 17 de janeiro de 1893)

Convém levantar entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que cotidianamente a executa, um mediador independente, auxiliar de um e de outro, que, comunicando com a Legislatura e intervindo na Administração, seja não só o vigia, como a mão forte da primeira sobre a Segunda, obstando a perpetração de infrações orçamentárias por um veto oportuno aos atos do Executivo, que direta ou indiretamente, próxima ou remotamente, discrepem das linhas rigorosas das leis de finanças. O Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura, que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional. Rui Barbosa (ao justificar a criação do Tribunal de Contas)

Algumas célebres frases de algumas celebridades. Tribunal de Contas em atos....

*A moralidade administrativa para os Tribunais de Contas confunde-se com a lisura na aplicação dos dinheiros públicos e tal ângulo específico não lhes diminui a projeção, pois é nessa aplicação que mais se ensejam desvios, sendo esses colegiados, em verdade, os entes de controle de maior importância no que diz com a atividade de execução. **Seabra Fagundes***

*Pairando acima de quaisquer paixões e só se permitindo a paixão do bem público, o Tribunal de Contas exerce, antes de mais nada, incontroversa magistratura moral. Sem tergiversações de qualquer natureza, sua finalidade é a de resguardar a lei e o interesse coletivo, na aplicação dos dinheiros públicos. **Ivan Lins (Escritor, que foi Conselheiro do TCE do Rio de Janeiro)***

*O único meio de se prevenir a corrupção, decorrente da desordem das finanças públicas, é o de se fazer fiscalizar a lei orçamentária por um Tribunal cujos membros sejam vitalícios e, além de independentes, imunes às seduções do Poder Executivo. **Côndorcet (na Assembleia Nacional Francesa, em 1792)***

*Je veux que par une surveillance active l'infidélité soit reprimi et l'emploi legale des Funds Publics garanti. - Quero que mediante uma vigilância ativa a infidelidade seja reprimida e o emprego dos fundos públicos garantido. **Napoleão Bonaparte (ao criar, em 16 de setembro de 1807, a Corte de Contas - Cour des Comptes - francesa)***

*A man of great ability, of remarkable grasp of international law and command of ready and idiomatic French, he was from the beginning a force, and in the concluding weeks of the Conference a dominating personality - Homem de grande capacidade, com um conhecimento notável do direito internacional e o domínio de um francês fluente e idiomático, foi a princípio uma força e, nas semanas concluintes da Conferência, uma personalidade dominante. **James Scott Brown (no livro Hague The Hague Peace Conferences, 1899 and 1907, sobre Rui Barbosa na Conferência de Haia).***

*Como Ministro da Fazenda uma das minhas maiores realizações foi a instalação do Tribunal de Contas, pois, ao regulamentar-lhe as atribuições, estabeleci o veto absoluto a certas despesas. Por isto, começaram a aparecer atritos entre o Tribunal e os meus colegas de Ministério. Um dia, o marechal Floriano Peixoto (Presidente da República) pediu a Limpo de Abreu um lugar para Pedro Paulino, irmão de Deodoro e sogro do Marechal Hermes. Limpo de Abreu, prontamente, mandou adi-lo ao seu Ministério com um conto de réis por mês. Mas o Tribunal recusou registro da despesa, por ser ilegal o pagamento. Limpo de Abreu queixou-se ao Marechal, ouvindo esta resposta: "São coisas do seu Ministro da Fazenda, que criou um Tribunal superior a mim. Precisamos reformá-lo". Minha réplica: "Superior a V. Exa. não! Quando V. Exa. está dentro da lei e da Constituição, o Tribunal cumpre as suas ordens. Quando V. Exa. se põe acima da Constituição e das leis, o Tribunal lhe é superior." Demiti-me com uma carta em que disse a Floriano: "Os governos nobilitam-se obedecendo à soberania suprema da lei e só dentro dela se mantêm independentes." **Inocêncio Serzedello Corrêa (Em seu livro Páginas do Passado)***

RESUMO

Esta pesquisa aplicada parte da premissa de que o mundo pós-moderno exige das administrações públicas estratégias de governança e gestão que assegurem o alcance de resultados efetivos, alinhados às expectativas e necessidades dos destinatários dos serviços públicos, os cidadãos. Entendendo-se que as políticas públicas para o cumprimento dos fins da gestão pública são objeto do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas e que a auditoria operacional (AO) é instrumento de fiscalização no cumprimento desse papel, necessitando ser tecnicamente parametrizado, este estudo objetivou construir uma minuta de Manual de Auditoria Operacional (MAOP), baseado em uma consistente revisão de literatura especializada e no mapeamento de evidências científicas quanto às melhores práticas de AO, a ser institucionalizado pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA. Utilizou-se como procedimentos metodológicos a pesquisa documental bibliográfica, tendo como fonte a pesquisa em documentos, trabalhos científicos e técnicos sobre o tema e manuais de auditoria operacional já existentes, que foram objeto de análise documental qualitativa. Além disso, com foco na realidade, desafios e contexto específicos do TCE/PA, realizou-se etapa de coleta de dados empíricos e informações da experiência profissional existente, por meio da técnica de grupo focal, pela qual obteve-se, a partir da participação dos servidores da Corte, um retrato da experiência em matéria de AO, para contribuir na construção do projeto de MAOP do TCE/PA, num intento de aprimoramento incremental dos manuais já existentes no Brasil sobre a matéria e da respectiva indução de um aprimoramento incremental das expertises já instaladas nos quadros da Corte quanto ao assunto. Adotou-se a perspectiva de valorização da função de fiscalização concomitante dos Tribunal de Contas, e da AO como oportunidade de o controle de contas contribuir com o fiel cumprimento ao princípio constitucional da eficiência do gasto público pelos gestores. Interpretou-se o princípio eficiência sob a ótica do resultado, da efetividade, enquanto atendimento do interesse primário da coletividade no que diz respeito às demandas por serviços públicos de qualidade, condizentes com os parâmetros constitucionais de promoção da igualdade de condições, do bem estar social e da dignidade humana. Construiu-se, assim, uma minuta de manual de AO para o Tribunal, com vistas a potencializar tanto a maior institucionalização das auditorias operacionais no TCE/PA, quanto a qualidade técnica da atividade auditorial concomitante realizada por AO.

Palavras-chaves: Tribunal de contas; Auditoria operacional; Políticas públicas; Controle externo concomitante; Eficiência pública.

ABSTRACT

This applied research is based on the premise that the postmodern world requires from public administrations governance and management strategies that ensure the achievement of effective results, aligned with the expectations and needs of the recipients of public services, citizens. Understanding that public policies for the fulfillment of the purposes of public management are subject to external control exercised by the Courts of Auditors and that operational audit (AO) is an instrument of supervision in the fulfillment of this role, needing to be technically parameterized, this study aimed to build a draft of the Operational Audit Manual (MAOP), based on a consistent review of specialized literature and mapping scientific evidence regarding the best practices of AO, to be institutionalized by the Court of Auditors of the State of Pará - TCE/PA. The methodological procedures were the bibliographic documentary research, having as its source the research in documents, scientific and technical papers on the subject and existing operational audit manuals, which were the object of qualitative documentary analysis. In addition, focusing on the reality, challenges and specific context of the TCE/PA, a stage of empirical data collection and information of the existing professional experience was carried out through the focus group technique, by which, from the participation of the Court's servers, a picture of the experience in the field of AO was obtained, to contribute to the construction of the MAOP project of the TCE/PA, in an attempt to incrementally improve the manuals already existing in Brazil on the subject and the respective induction of an incremental improvement of the expertise already installed in the court's tables on the subject. The perspective of valuing the concomitant supervisory function of the Court of Auditors was added, and of the AO as an opportunity for the control of accounts to contribute to the faithful fulfillment of the constitutional principle of efficiency of public spending by managers. The principle of efficiency from the perspective of the result, effectiveness, as a service to the primary interest of the collectivity with regard to the demands for quality public services, consistent with the constitutional parameters of promoting equal conditions, social well-being and human dignity, was interpreted. Thus, a draft manual of AO was built for the Court, with a view to potentiating both the greater institutionalization of operational audits in the TCE/PA, as well as the technical quality of the concomitant audit activity carried out by AO.

Keywords: Court of auditors; Operational audit; Public policy; Concomitant external control; Public efficiency.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Experiência da equipe – grupo gocal.....	25
Quadro 2 – Características dos tipos de auditoria.....	73
Quadro 3 – O termo “economicidade”.....	75
Quadro 4 – O termo “eficiência”.....	76
Quadro 5 – O terceiro “E” (<i>effectiveness</i>, eficácia e efetividade).....	78
Quadro 6 – Matriz de análise SWOT.....	85
Quadro 7 – Procedimento de auditoria.....	89
Quadro 8 – Características do relatório de auditoria.....	92
Quadro 9 – Síntese estruturada do manual de auditoria operacional do TCU.....	99
Quadro 10 – Síntese estruturada do manual de auditoria operacional do TCE/AM.....	101
Quadro 11 – Síntese estruturada do manual de auditoria operacional do TCDF.....	103
Quadro 12 – Síntese estruturada do manual de auditoria operacional do TCE/MS.....	104
Quadro 13 – Síntese estruturada do manual de auditoria operacional do TCE/MT.....	106
Quadro 14 – Síntese dos elementos do Maop – resolução 18.494/2013.....	120
Quadro 15 – Síntese estruturada do Maop proposto do TCE/PA.....	123

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relação da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade e as divisões..	79
Figura 2 – Processo de auditoria operacional.....	83
Figura 3 – Processo analítico de auditoria operacional.....	87

LISTA DE SIGLAS

ANC	Assembléia Nacional Constituinte
AOP	Auditoria Operacional
Anop	Auditoria de Natureza Operacional
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CAE	Coordenadoria de Assuntos Estratégicos
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
DASP	Departamento Administrativo do Setor Público
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
GAO	<i>General Accouting Office</i>
Intosai	Organização Internacional Entidades Fiscalizadoras Superiores
IRB	Instituto Rui Barbosa
Issai	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOTCE	Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
Maop	Manual de Auditoria Operacional
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
PAF	Plano Anual de Fiscalização
Promoex	Programa Modernização Controle Externo Brasileiro
PPA	Plano Plurianual
RITCE	Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado
STF	Supremo Tribunal Federal
Swot	<i>Strengths, weaknesses, opportunities and theats</i>
TC's	Tribunais de Contas
TC/DF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCE/AM	Tribunal de Contas do Estado do Amazonas
TCE/MS	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul
TCE/MT	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso
TCE/PA	Tribunal de Contas do Estado do Pará
TCM's	Tribunais de Contas dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 Problema de Pesquisa.....	17
1.2 Objetivos:	19
1.2.1 Objetivo Geral.....	19
1.2.1 Objetivos Específicos.....	19
2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS:	20
2.1 Objeto do Estudo.....	20
2.2 Tipo de Pesquisa.....	20
2.3 Proposta de Intervenção: apresentação ao órgão de destino.....	27
2.4 Estrutura do Trabalho.....	27
3 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO: elementos fundantes do estudo – estado da arte.....	29
3.1 A Administração Pública: um constructo histórico-evolutivo brasileiro.....	29
3.2 Os Tribunais de Contas e o controle externo: elementos conceituais, históricos e constitucionais	33
3.2.1 Tribunal de Contas: aproximação conceitual.....	33
3.2.2 Síntese do contexto histórico dos Tribunais de Contas: o controle externo em construção evolutiva.....	34
3.2.3 Características Constitucionais dos Tribunais de Contas.....	40
3.2.4 Jurisdição dos Tribunais de Contas.....	48
3.2.5 O Controle de Resultado: elementos atinentes à atividade da Administração Pública no Brasil.....	52
3.2.6 Controle de mérito dos gasto da Administração Pública: controle substancial.....	52
4 REVISÃO DA LITERATURA ESPECIALIZADA SOBRE AUDITORIA OPERACIONAL: estado da arte indicativo acerca dessa ferramenta de controle no Brasil	61
4.1 Origem e evolução histórica da Auditoria Operacional no Brasil.....	61
4.2 Auditoria Operacional: ferramenta de auditoria concomitante.....	63
4.3 Estrutura conceitual básica e características da Auditoria Operacional.....	70
4.4 Princípios gerais das Auditorias Operacionais/critérios de auditoria.....	74
4.5 Os princípios de Auditoria Operacional e seus critérios.....	74

4.5.1	<i>Economicidade</i>	75
4.5.2	<i>Eficiência</i>	75
4.5.3	<i>Eficácia e efetividade</i>	77
4.5.4	<i>Outros critérios</i>	81
4.6	<i>Ciclo de Auditoria Operacional: o planejamento, a execução, o relatório e o monitoramento</i>	82
4.6.1	<i>Planejamento</i>	83
4.6.2	<i>Execução</i>	87
4.6.3	<i>Relatório</i>	89
4.6.4	<i>Monitoramento</i>	92
5	ANÁLISE DOCUMENTAL QUALITATIVA: Manuais de Auditoria Operacional já implementados no Brasil	94
5.1	Tribunal de Contas da União – TCU: elementos introdutórios – composição e jurisdição	94
5.2	Manual de Auditoria Operacional: informações e construção	96
5.3	<i>Análise dos manuais de Auditoria Operacional do TCU, do TCE/AM, do TC/DF, do TCE/MS e do TCE/MT</i>	98
6	AUDITORIA OPERACIONAL no TCE/PA: capacidades implementadas e subsídios para o aprimoramento incremental	107
6.1	Uma análise em grupo focal das experiências dos servidores do TCE/PA em auditorias operacionais:	107
6.2	Construção dialogada do Manual de Auditoria Operacional: uma análise crítica realizada pelos servidores responsáveis pelas AOP's do TCE/PA ao instrumento preliminar aos mesmos apresentado	113
6.3	Proposta de Manual de Auditoria Operacional do TCE/PA: o produto em si a ser aprovado, junto ao TCE/PA, por meio de Resolução em Instução Normativa	117
7	CONCLUSÕES	124
	REFERÊNCIAS	131
	APÊNDICES	142
	APÊNDICE A – MINUTA DE MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL DO TCE/PA (projeto regulatório)	143
	APÊNDICE B – MINUTA DE RESOLUÇÃO DE APROVAÇÃO E INSTITUCIONALIZAÇÃO DO MAOP	288
	APÊNDICE C – FORMULÁRIO DE ENTREVISTA	289

1 INTRODUÇÃO

A administração pública brasileira está em evolução constante, notadamente a partir da proclamação da independência. Mais recentemente, desde o ponto de vista histórico vai de uma administração endogenista – voltada para si mesma, e que atendia a uma classe específica e determinada, a saber: a oligarquia que estava no poder, sem que houvesse preocupação com as demandas da sociedade, para uma nova ordem administrativa pautada no gerencialismo, tendo passado ainda entre essas duas eras por um período burocrático.

Essas transformações e períodos de transição são objeto de debates e reflexões a no que diz respeito à responsabilidade dos agentes públicos diante dos poderes que lhes são outorgados. É dizer, os gestores não podem mais administrar recursos públicos como se seus próprios fossem e à revelia das necessidades e anseios da coletividade.

Outro aspecto que ganha relevância no contexto aqui apresentado é a carência de recursos públicos e do atual cenário econômico e financeiro que perpassa o Brasil, que dá origem à reserva do possível, por outro lado sabendo-se que as demandas por serviços público se vê aumentada e a própria “máquina pública” que tem crescido nos últimos anos para fazer frente ao próprio aumento das demandas sociais e com ela a necessidade de se garantir um patamar civilizatório mínimo ou mínimo de dignidade existencial – as necessidades tem se mostrado ilimitadas e os recursos escassos – dentro do contexto apresentado (SCAFF, 2006).

No que diz respeito aos recursos públicos o ramo do direito financeiro, no âmbito da ciência jurídica é que cuida do estudo dos trânsitos, origens e destinos dados aos recursos. Nesse particular Scaff (2018, p. 80), assim conceitua o direito financeiro: “é o ramo do direito no qual se estuda como o Estado arrecada, reparte, gasta e se endivida, e como isso é organizado e controlado, visando a consecução dos objetivos constitucionais”. Veja-se que do conceito dado pelo autor, ganham destaques a eficiência, pela expressão consecução dos objetivos constitucionais e a fiscalização de tal atividade, dada pela expressão “controle” do conceito antes apresentado. É dizer, relação entre o controlador e o controlado é a efetividade do cumprimento dos ditames constitucionais em forma de serviços públicos.

Assim, é essencial que os gestores públicos disponham de instrumentos que deem suporte à tomada de decisão. Mas não somente isso, é papel do controle

externo averiguar se as ações adotadas atendem aos anseios e necessidades da sociedade, resguardando o patrimônio público e a auditoria operacional, dadas suas características, pode contribuir de forma efetiva para esse fim.

A partir dessa percepção dos Tribunais de Contas da necessidade de contribuir de forma mais relevante para o aprimoramento da gestão pública, em detrimento da cultura sancionatória, até então predominante e que se materializa por meio das auditorias de conformidade, as cortes de contas aproximam-se da sociedade por meio de auditorias concomitantes – de resultado – ou operacionais. Por conseguinte, os órgãos de controle assumem uma grande responsabilidade de intervir nas políticas públicas de maneira muito mais efetiva, utilizando-se da auditoria de natureza operacional para o alcance desse objetivo.

A auditoria operacional é um exame independente da economicidade, eficiência e efetividade dos desempenhos governamentais, programas ou organizações, com o intuito de verificar se é possível implementar ações de aperfeiçoamento. Ou seja, esse tipo de auditoria fornece informação para melhorar o desempenho e as operações de um determinado programa, objetivando facilitar a tomada de decisão das partes. Dessa forma, a auditoria operacional caracteriza-se por ser uma auditoria analítica, destinada a realizar o controle da legitimidade e legalidade dos atos administrativos praticados, assim como favorecer a otimização dos recursos e a consistência e eficácia das ações governamentais. Outrossim, ao buscar, junto à população, as causas das situações que são reveladas pelas informações contábeis, fortalece a exteriorização do papel da auditoria governamental, tendo em vista a aproximação da sociedade civil (INTOSAI, 2016).

Assim, Auditoria Operacional – AOP é a modalidade de auditoria que tem por fim avaliar a gestão pública, no tocante a desempenho e resultados, tendo como finalidade identificar oportunidades de melhoria e recomendar ao gestor público sua implementação. O controle externo se utiliza dessa ferramenta de avaliação e aprimoramento da gestão pública para a análise da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e sustentabilidade das ações e políticas governamentais, sem deixar de lado, obviamente, os aspectos legais.

O Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA é o órgão estadual que tem por missão institucional e constitucional zelar pela boa aplicação do dinheiro público no âmbito de sua jurisdição de contas. Para dar cumprimento a tal missão institucional, dentre outras, adota diversas ferramentas, dentre as quais a auditoria é,

sem dúvidas a principal. As auditorias são classificadas em "de conformidade" ou "de legalidade" e "operacional" ou "de desempenho" ou "de gestão".

É dentro desse contexto que a presente proposta ineterventiva, a partir de uma pesquisa, tem como produto uma minuta de manual de auditoria operacional, como instrumento interventivo, proposto, aborda a atuação dos Tribunais de Contas no controle da gestão pública, compreendido em suas três etapas integrantes: formulação, implementação e controle. Com foco na premissa de que o controle exercido pelos Tribunais de Contas deve ser um instrumento de efetivação das políticas públicas, a partir de uma atuação concomitante do controle externo. Nessa perspectiva, almeja-se superar a ideia do controle formal limitado apenas aos aspectos inerentes à legalidade com análise a *posteriori* (repressiva), e buscando na Constituição da República e no paradigma do Tribunal de Contas da União, valores que propiciem uma atuação voltada para uma análise qualitativa das políticas públicas em concomitância com a mesma, com busca da real eficiência administrativa na alocação da coisa pública.

A partir dos estudos teóricos acerca da Auditoria Operacional, da estrutura normativa acerca do controle e da atuação dos Tribunais de Contas no exercício do controle externo sobre as políticas públicas implementadas pela Administração Pública. Considerando-se, nesse contexto que o TCE/PA não possui Manual de Auditoria Operacional e que o mesmo atua, principalmente, em auditoria de conformidade – análise a *posteriori* – o que tem se mostrado ineficiente no que tange à garantia da boa aplicação da res pública, foca-se o estudo na construção de um Manual de Auditoria Operacional Institucional a ser aprovado e implementado, por meio de Resolução em Instrução Normativa, no Tribunal de Contas do Estado do Pará.

A escolha do tema da pesquisa resulta da necessidade de aperfeiçoamento das ações dos Tribunais de Contas, notadamente atuação em concomitância com a implementação das políticas públicas, por serem as mais eficientes quanto aos seus resultados práticos. A realização do estudo se justifica na medida em que visa contribuir de forma significativa para atuação do controle externo, especificamente do Tribunal de Contas do Estado do Pará, restando que a implementação do Manual de Auditoria Operacional, no âmbito do órgão de controle, contribuirá, sobremaneira para a atuação do órgão de controle externo da administração estadual e tendo por consequência uma efetividade em suas ações em todos os sentidos, em especial no que tange à melhor alocação dos escassos recursos público (erário) em forma de

serviço público que gerem o melhor e mais desejado retorno social como se espera de gestores públicos e como determina a Carta Política de 1988, tendo por consequência lógica a efetividade dos gastos públicos e atendimento do interesse público primário.

1.1 Problema de pesquisa

No contexto atual é notório um descompasso entre a arrecadação do Estado, mais notadamente por intermédio da receita pública derivada – arrecadação tributária – com as despesas e investimentos incorridos pela Administração Pública no que diz respeito às suas funções típicas no atendimento do interesse público primário.

Esse fato por si só gera graves desajustes socioeconômicos na medida que grande parcela da sociedade, aquela mais vulnerável – hipossuficiente – padece de atendimento adequado de suas demandas por serviços públicos em geral, mesmo sendo direito assegurado pela Carta Política de 1988, o que inviabiliza que esses alcancem um patamar civilizatório mínimo ou acessem um mínimo de dignidade existencial. Segundo Scaff (2006), o mínimo existencial não é uma categoria universal, pois, o mesmo varia de lugar para lugar e que é condição para o exercício de liberdades políticas, civis, econômicas e culturais. Ou seja, não são apenas aspectos econômicos que garantem o atendimento ao mínimo existencial.

Dentro do contexto apresentado, há uma estrutura institucional estabelecida pela Constituição com vistas a garantir a boa aplicação dos recursos públicos no modelo democrático-republicano do Estado Brasileiro, dentre outras questões para garantia do atendimento das demandas sociais, especialmente, considerando-se a hipossuficiência da parcela da sociedade brasileira, a reserva do possível e o mínimo existencial. Nesse sentido a Carta Política prevê, além da separação harmônica dos poderes em tripartição atribuído aos mesmos funções típicas dentre as quais, está a de fiscalização mútua da atuação dos demais, criou um estrutura de controle externo – o que podemos chamar de um “quase poder” a de Tribunais de Contas, como órgãos auxiliares do Poder Legislativo na fiscalização da aplicação dos recursos públicos.

No que pertine à natureza jurídica dos Tribunais de Contas Pascoal (2010, p. 128), assim assevera:

O Tribunal de Contas é órgão constitucional dotado de autonomia administrativa e financeira, sem qualquer relação de subordinação com os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. (...) O Tribunal de Contas é órgão

de permeio, agindo ora numa posição de colaboração como o Poder Legislativo, ora no exercício de competências próprias.

A estrutura de Tribunais de Contas, possui, permanente desafio de aperfeiçoamento de mecanismos e do fortalecimento das instituições envolvidas no sistema de Controle da Administração Pública. Destarte, as expectativas da adequada aplicação do erário e da regular manutenção da máquina pública com a verificação correta da utilização do erário estão lançadas à responsabilidade dos TC's.

Na medida que os Tribunais de Contas devem atuar em três momentos para cumprimento de seu mister constitucional, quais sejam: a) atuação preventiva; b) atuação concomitante; e, c) atuação repressiva, conquanto na quase totalidade das vezes tenha atuação a posteriori e que tal medida não tem garantido a melhor prestação dos serviços públicos pela Administração Pública em geral, dados os problemas de impossibilidade de acesso universal aos serviços públicos de qualidade pela ampla maioria da população brasileira pode-se inferir que há falhas nas alocações orçamentárias e no sistema de controle externo, sendo este último exercido pelo sistema de Tribunais de Contas. É dizer, existe inefetividade da atuação repressiva pelos Tribunais de Contas quanto à preservação do erário público.

Para além do tudo o antes dito, o Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA não adota a auditoria operacional – concomitante como ferramenta fiscalizatória dos seus jurisdicionados e sequer possui um Manual de Auditoria Operacional aprovado ou mesmo faz constar do seu Plano Anual de Fiscalização – PAF, tal atuação. Ou seja, padece o TCE/PA de um Manual de Auditoria Operacional para melhor cumprir sua missão institucional em razão de que tal modalidade de auditoria, se mostra mais efetiva em relação à auditoria repressiva – a posteriori – essa sim, amplamente utilizada pelo TCE/PA.

Dado o contexto acima apresentado a investigação ora em proposição será conduzida com vistas à construção de um Manual de Auditoria Operacional a ser institucionalizado no TCE/PA, voltado para uma adequada atuação concomitante do Órgão de Controle Externo da Administração Pública, pretendendo-se ao final do estudo dar-se uma resposta ao seguinte problema de pesquisa: **Quais pressupostos normativos e empíricos devem ser considerados para a construção de uma minuta de Manual de Auditoria Operacional para o Tribunal de Contas do Estado do Pará?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Partindo-se do problema de pesquisa levantado, o presente estudo visou a construção de uma minuta de Manual de Auditoria Operacional Institucional para o TCE/PA, considerando-se os pressupostos mínimos necessário para embasamento da atuação concomitante na fiscalização avaliativa das políticas públicas dos seus jurisdicionados.

1.2.2 Objetivos Específicos

Dado o objetivo geral e para que o mesmo pudesse ser adequadamente atingido, o presente estudo se sustentou nos seguintes objetivos específicos crono e logicamente estruturados como elementos partes do geral:

- Construir um estudo teórico e histórico-evolutivo da atuação dos Tribunais de Contas no Brasil com foco no TCE/PA;
- Identificar, junto aos instrumentos normativos e doutrinários acerca da matéria, as possibilidades de atuação do controle externo em auditoria operacional;
- Fazer uma análise documental em outros manuais de auditoria operacional, notadamente do manual do Tribunal de Contas da União – TCU, para darem suporte à proposta elaborada;
- Contruir um arcabouço empírico a partir da experiência dos servidores vinculados à Auditoria Operacional do TCE/PA como subsídio para aprimoramento do Manual de Auditoria Operacional produto final;
- Sistematizar os elementos encontrados nos documentos e na doutrina e a partir dos mesmos elaborar a minuta de Manual de Auditoria Operacional para o Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os seguintes aspectos metodológicos foram adotados para a consecução do presente estudo interventivo e consequente atingimento dos objetivos estabelecidos que conduzem à construção de uma minuta de manual de auditoria operacional e resposta ao problema de pesquisa levantado, ao final apresentados em elementos conclusivos, tendo-se por base os fundamentos teóricos empíricos aqui apresentados.

Tomando-se por base conceitos de Marconi e Lakatos (1990), pode-se definir método como um instrumento de produção do conhecimento, o qual proporciona aos pesquisadores, em qualquer área de atuação, a orientação geral que facilita planejar uma pesquisa, formular hipóteses de trabalho, coordenar as investigações, realizar experiências e interpretar os resultados. Desse modo, significa um conjunto de atividades sistemáticas e racionais, mostrando o caminho a ser seguido, permitindo detectar erros e auxiliar nas decisões.

2.1 Objeto de Estudo

O objeto do relatório que conduz à intervenção proposta foi a atividade fiscalizatória do Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA, especificamente, por meio da auditoria operacional como instrumento prvelegiador de boas práticas, considerando-se essa função como típica e precípua do órgão de controle externo da administração pública estadual, nos termos da Carta Política de 1988, notadamente em seus arts. 70 e seguintes, da Constituição Estadual, em particular o quanto estabelecido em seus arts. 115 ao 123, da Lei Orgânica do TCE/PA, bem como do Regimento Interno do Órgão fiscalizador.

2.2 Tipo de Pesquisa

A presente pesquisa interventiva que tem por resultado, projeto de interveção, materializado em uma minuta de manual de auditoria operacional para o TCE/PA, foi bibliográfica, a partir do que se pode aprofundar o conhecimento acerca do tema e corroborar com as conclusões aqui trazidas e com a formulação do produto final.

Além do que, a partir da pesquisa bibliográfica, foi possível, também, em razão de explorar características da atuação do Tribunal de Contas do Estado do Pará no que diz respeito às políticas públicas, de ser entendida como descritiva e explicativa.

No que pertine aos meios classifica-se como bibliográfica, documental e *ex-post facto*. Quanto aos métodos foi analítica, dedutiva e no que diz respeito às técnicas que foram empregadas: a) revisão bibliográfica; b) pesquisa documental; e c) estudo do caso do TCE/PA e do paradigma TCU além de outros manuais de outros Tribunais subnacional escolhidos a complementarem as informações que foram necessárias para a construção do Manual aqui realizada.

Para tanto foi necessária a realização de densa pesquisa bibliográfica para a coleta de materiais de estudo em fontes secundárias de pesquisa, especialmente: na Constituição da República, nas leis nacionais e mesmo internacionais, normas jurídicas, decisões judiciais e dos tribunais de contas, decretos e na boa doutrina pátria acerca do tema Auditoria Operacional.

A pesquisa foi realizada a partir de levantamentos históricos acerca da atuação dos Tribunais de Contas, especificamente quanto ao momento do exercício do controle externo: preventivo, concomitante e repressivo ou posterior; bem como da evolução legislativa acerca do controle da administração pública e da eficiência da aplicação da “coisa pública”; por fim, da atuação da administração pública no atendimento da coletividade em serviços públicos.

As fontes bibliográficas que foram consultadas são bem variáveis tais como: teses, dissertações, artigos, revistas especializadas e , além dos Manuais de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União – TCU e dos Tribunais de Contas dos Estados do Amazonas; do Distrito Federal; do Estado do Mato Grosso do Sul e do Mato Grosso que foram utilizados como paradigmas para a construção do instrumento produto do presente estudo.

A pesquisa bibliográfica, conforme Macedo (1994, p. 13): “(...) é a busca de informações bibliográficas, seleção de documentos que se relacionam com o problema de pesquisa (livros, verbetes de enciclopédias, artigos de revistas, teses etc)” para que, com base nos dados coletados, seja possível, ainda conforme a autora, fazer uma “espécie de ‘varredura’ do que existe sobre o assunto e o conhecimento dos autores que tratam desse assunto, a fim de que o estudioso não ‘reinvente a roda””.

Segundo a abordagem, a pesquisa aqui apresentada foi qualitativa, à medida que se aprofundou na compreensão das atuações do controle externo em atividade de auditoria na avaliação das políticas públicas discricionárias do Poder Executivo em detrimento de diversas outras alocações possíveis.

De acordo com Richardson (1999, p. 80): “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Beuren (2003, p. 92), complementa afirmando que: “com a pesquisa qualitativa pode-se ter análises mais profundas em relação ao fenômeno observado”.

Uma visão qualitativa permite que um fenômeno, objeto de estudo, possa ser melhor compreendido pelo pesquisador, uma vez que esta abordagem permite que o fenômeno seja visto a partir da perspectiva das pessoas envolvidas no mesmo, considerando ainda, todos os aspectos relevantes na análise. Desta forma, o contato do pesquisador com seu objeto de estudo deve ser direto e prolongado, configurando-se, também, no principal instrumento da investigação aqui proposta.

Patton (1986), elege três aspectos essenciais para os estudos de ordem qualitativa, quais sejam: o primeiro deles, visão holística que tem por pressuposto que a compreensão de um fenômeno só é possível, entendendo-se o contexto em que ocorre e suas inter-relações; o segundo aspecto eleito, abordagem indutiva, é aquele que parte de livres observações por parte do pesquisador e as dimensões surgem na mesma medida em que os dados são coletados e analisados; no terceiro e último aspecto, da investigação naturalística, caracteriza-se pela mínima intervenção do pesquisador.

Como técnica de pesquisa qualitativa e em complemento aos procedimentos metodológicos antes apresentados, foi utilizada a técnica de grupo focal, na qual foram colhidos relatos junto à equipe de Auditoria Operacional, composta por 5 (cinco) servidores da Corte, todos Auditores de Controle Externo, com o fim de obter-se informações da experiência prática destes servidores (seja advinda de cursos específicos, de realização de auditorias operacionais coordenadas pelo TCU ou de auditorias realizadas pelo próprio TCE/PA). O grupo foi conduzido de modo a subsidiar a formação de conhecimento acerca dos elementos essenciais e incidentais que foram inseridos no Manual de Auditoria Operacional, bem como, das boas práticas em auditoria operacional realizadas e dos gargalos e obstáculos existentes na prática

auditorial realizada no âmbito do Estado do Pará, para atimizar os pontos fortes e minimizar ou eliminar os pontos fracos no manual elaborado, a partir da atividade e relatados pelos partícipes da entrevista, garantindo-se um documento moldado à luz da realidade fática do TCE/PA em sua atuação. Se utilizou dos procedimentos recomendados a seguir descritos.

Logo no início dos trabalhos do grupo focal o pesquisador deixou claro a todos os partícipes quais eram os objetivos do grupo, sendo dedicado tempo razoável para tal esclarecimento, informando os critérios das discussões, especialmente que: a) cada pessoa terá o seu momento de falar, não podendo interromper quem fala, salvo quando solicitado a complementar, for autorizado; b) que não serão permitidas discussões paralelas; c) que todos devem dizer livremente o que pensam acerca dos temas tratados; d) que será evitado o domínio da discussão por quem quer que seja; e, e) será sempre mantida a discussão sobre o tema proposto (GONDIM, 2002).

As informações foram colhidas junto aos servidores a seguir nominados por meio de entrevistas grupais com interações entres os partícipes e o pesquisador, a partir de um roteiro de entrevista semiestruturada sugerida pelo mesmo, que permitiu que fossem colhidas as informações necessárias aos fins do estudo (elementos essenciais e incidentais de um Maop e pontos fortes e fracos verificados na prática auditorial junto aos jurisdicionados do TCE/PA), a partir das percepções, crenças e atitudes sobre o tema – auditoria operacional prática e elementos necessários a um Maop, sempre considerando-se seus próprios pontos de vista e análises sobre as vivências.

As interações foram gravadas, mediante prévio conhecimento e autorização por parte dos partícipes, conduzidas pelo pesquisador após prévia leitura da Minuta de Manual de Auditoria Operacional em construção – este baseado, nos elementos normativos, doutrinários e nos manuais paradigmas eleitos para esse estudo e antes mencionados.

Quanto ao debate, foi criado um ambiente para que o mesmo fosse um debate aberto, a partir das provocações do mediador, que foram focadas e precisas para atingimento dos fins propostos à técnica, com interferência mínima do pesquisador, que interveio apenas quando houve fuga do tema proposto para discussão.

Para a realização do grupo focal foi providenciado um espaço em ambiente neutro e reservado no próprio Tribunal de Contas do Estado do Pará – local de trabalho do pesquisador e dos demais partícipes (servidores do TCE/PA), para evitar

descolcamentos desnecessários dos membros, sendo uma sala confortável, climatizada e cuja disposição das cadeiras foi providenciada de forma circular a oportunizar o contato visual de todos os partícipes, garantindo-se o máximo de conforto aos mesmos.

Foram realizadas três sessões com duração de até e 2 (duas) horas cada uma delas, sendo as mesmas gravadas com equipamentos apropriados e cujas gravações foram transcritas gramaticalmente. A partir das degravações, coube ao pesquisador, a realização de análises subjetivas acerca dos relatos, necessários aos fins previstos, mantendo-se os mesmos sem alterações materiais.

Quanto à experiência em realizações de auditorias operacionais as mesmas foram relatadas no grupo focal e foram direcionadas pelo moderador/pesquisador por meio das perguntas semiestruturadas de modo que foram evidenciadas as boas práticas (pontos fortes) e os entraves ou gargalos (pontos fracos), tanto do ponto de vista das técnicas auditoriais quando do ponto de vista da realidade específica dos jurisdicionados do TCE/PA e da realidade do Estado do Pará e do próprio TCE/PA.

Quanto à análise dos membros do grupo focal em relação aos elementos constantes do Manual de Auditoria Operacional (previamente elaborado pelo pesquisador) o mesmo foi submetido ao crivo dos partícipes, com 15 (quinze) dias de antecedência em relação à reunião para discussão. Nessa reunião o moderador fez questões que visaram identificar pontos fortes e pontos fracos, necessidade de supressão ou inserção de elementos com vistas ao aprimoramento do instrumento, sempre considerando-se os conhecimentos e vivências dos entrevistados e as condições do órgão de controle externo.

O número de partícipes do grupo focal foi 7 (sete) no total, incluindo-se o pesquisador e 5 (cinco) os servidores do Tribunal responsáveis pelas auditorias operacionais e que detêm conhecimentos e vivências que foram relatadas e a contribuíram com os fins da pesquisa e da técnica, além do Controlador do setor responsável pelas auditorias operacionais no Tribunal a Coordenadoria de Assuntos Estratégicos – CAE, cujo titular, abaixo nominado, foi ouvido em separado, em razão de o mesmo possuir informações estratégicas e de gestão da equipe de auditoria operacional e não da atividade auditorial propriamente dita, mas, que sua posição pode contribuir aos fins do presente estudo.

O grupo, apesar de distintas formações dos partícipes é homogêneo, pois, todos possuem formação superior compatível como o tema, realizaram cursos

específicos de formação em auditoria operacional e participam, regularmente, das auditorias operacionais do TCE/PA, sendo presumível que os mesmos possuem considerável experiência profissional acerca do tema como pode ser concluído a partir das informações constantes do quadro 1 abaixo apresentado.

Quadro 1 – Experiência da equipe – grupo focal

Servidor/Características	Tempo TCE/PA	Tempo em AOP	Idade	Formação Superior
Francimary de Souza Almeida	28 anos	16 anos	56 anos	Ciências Contábeis
Cleyce das Graças Cunha de Souza	27 anos	16 anos	52 anos	Ciências Contábeis e Direito
Maria Betania Martins Pinheiro	27 anos	15 anos	53 anos	Ciências Contábeis
Isabela da Rocha Ribeiro	04 anos	04 anos	45 anos	Administração
Bruno Lobato Cardoso	04 anos	04 anos	35 anos	Administração
Raphael Borges Reis e Silva*	09 anos	05 anos	37 anos	Ciências Contábeis
Daniel Mello – Moderador/Pesquisador	06 anos	Não se aplica	54 anos	Ciências Contábeis, Direito, Administração e Economia

Fonte: Elaboração Própria (2022)

* Controlador da Controladoria de Assuntos Estratégicos – CAE/AOP – ouvido em separado do grupo focal

O pesquisador, dentro do grupo, assumiu a condição de moderador e como tal fez a condução do grupo focal com vistas ao atingimento dos objetivos em termos informacionais a subsidiar empiricamente a elaboração do Manual de Auditoria Operacional, produto final, do presente estudo. Houve, ainda, o apoio operacional de uma pessoa do setor de Tecnologia da Informação – TI, para as questões extra-discussões (de suporte geral) que não participou dos debates e nem interferiu nos mesmos. Essa pessoa cuidou das questões de tecnologia da informação, tais como: gravações, filmagens necessárias e suprimento materiais ao bom andamento dos serviços, não permanecendo no ambiente para não causar desconforto aos partícipes.

O grupo focal não foi aberto à participação de outras pessoas nem na condição de observadores para não influenciar na dinâmica assumida na condução do grupo. Assim o moderador assumiu as seguintes funções específicas no grupo: 1 – introduziu a discussão e a manter acesa e no foco; 2 – deixou claro que não existem respostas certas ou erradas, mas, respostas; 3 – observou os participantes os encorajando a se manifestarem sobre os temas; 4 – instigou os partícipes a aprofundar

respostas e comentários considerados relevantes pelo grupo ou pelo moderador; 5 – identificou as comunicações não-verbais e anotá-las para uso devido; e, 6 – controlou o tempo para a máxima, qualitativa e equânime obtenção de informações, considerando-se o tempo previsto para o debate (SCRIMSHAW e HURTADO, 1987).

Nesse contexto, a partir dos métodos e procedimentos utilizados pode-se alcançar os objetivos propostos, culminado com a construção do Manual de Auditoria Operacional para atuação concomitante no processo fiscalizatório exercido pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará no exercício do seu mister constitucional de garantidor da regular e ótima aplicação dos recursos públicos em prol do melhor (efetividade) atendimento do interesse público primário quanto aos serviços públicos.

A partir dos fundamentos quanto ao tipo de pesquisa, utilizados para a elaboração da proposta final de Manual de Auditoria Operacional do TCE/PA, retomaram-se as informações obtidas por meio da pesquisa bibliográfica, dando-se maior ênfase nos elementos teóricos típicos das auditorias operacionais e que confirmam à mesma uma maior efetividade da função fiscalizatória, considerando-se, também, o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União e de outros Tribunais subnacionais, necessários à construção da proposta de minuta de Manual de Auditoria Operacional ao cabo do mesmo.

Além do manual mencionado, os outros que foram estudados e utilizados como base orientadora da construção do manual aqui apresentado, foram: o Manual de Auditoria Operacional dos Tribunais de Contas dos Estados do Amazonas, do Mato Grosso, do Mato Grosso do Sul e do Distrito Federal.

Para a construção do Manual de Auditoria Operacional do TCE/PA, foram, ainda, consideradas as particularidades do Estado do Pará bem como da Administração Pública paraense, dando-se a amplitude e detalhamento em cada uma das etapas de auditoria, necessários à maior efetividade da atuação do órgão de controle externo, garantindo-se, um trabalho de qualidade. Sempre e em todos os aspectos do manual considerando-se as mais modernas tendências na avaliação de desempenho da gestão pública.

Para fins do presente estudo, os critérios de auditoria de desempenho considerados foram: a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade. Os critérios utilizados forma, exaustivamente, expostos ao logo dos fundamentos do presente estudo, de forma expressa ou implícita, sendo os mesmos, classificados dentro de uma das quatro dimensões citadas no Manual de AO proposto.

2.3 Proposta de intervenção: apresentação da proposta ao órgão de destino

A partir da elaboração do presente estudo, cujo produto é um Manual de Auditoria Operacional, mesmo sendo presumível ser o manual uma intervenção em si próprio, em complemento a essa etapa – fez-se o que se nomina intervenção propriamente dita junto ao órgão – Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA da forma abaixo descrita.

Construída proposta de Manual de Auditoria Operacional e a proposta de Resolução em Instrução Normativa para aprovação do instrumento guia de auditoria, como produto primário do estudo, foi seguido de dois momentos necessários e suficientes, como produto secundário e meio para consecução do produto primário, que são: Intervenção em 2 momentos:

1º. Conscientização dos Conselheiros – responsáveis pela aprovação da RESOLUÇÃO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA que institucionalizou o Manual de Auditoria Operacional – que foi feita por meio de uma palestra-curso na qual foi apresentado aos Conselheiros o Manual (produto da pesquisa), ressaltando-se a necessidade e os pontos positivos da adoção do citado Manual como política institucional do TCE/PA bem como inclusão no Plano Anual de Fiscalização – PAF do TCE/PA ao que foi aprovado pelo Plenário do órgão composto pelos Conselheiros referidos;

2º. Curso de curta duração (24h) que foi ministrado pelo autor do presente estudo, aos auditores de controle externo e aos Coordenadores e Gerentes das Coordenadorias para conhecimento e capacitação equipe de fiscalização acerca dos elementos constantes do Manual de Auditoria Operacional como ferramenta da atuação fiscalizatória do órgão de controle externo. Manual esse é a partir da aprovação pelo Plenário do Órgão base da atuação dos servidores em fiscalização concomitante.

2.4 Estrutura do Trabalho

O trabalho dissertativo está estruturado em quatro capítulos além dos elementos introdutórios e das conclusões, estando assim apresentados:

No primeiro deles fez-se uma contextualização com aspectos históricos do surgimento e da evolução do controle externo da administração pública no Brasil, bem

assim como da própria evolução da administração pública desde a administração patrimonialista, com passagem pela burocrática até chegar na administração gerencial ao fim do século passado e da passagem do controle formal para o controle de desempenho dentro desse contexto – que se afigura como papel precípua dos Tribunais de Contas – com foco especial no Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA, como definido no problema de pesquisa, na justificativa, nos objetivos do estudo e na metodologia adotada para atingimento dos fins propostos.

Na segunda divisão capitular foram discutidas as formas de auditoria utilizadas pelo controle externo da administração, com aprofundamento na Auditoria Operacional dentro da administração pública gerencial, da qual emergem valores como a flexibilidade, a autonomia e a ênfase nos resultados e impactos dos programas e políticas públicas junto à coletividade. O foco do capítulo será nos elementos técnicos e normativos inerentes à Auditoria Operacional e que servirão de base à construção do Manual de Auditoria Operacional que será apresentado como produto final do estudo em construção.

No terceiro capítulo foram feitas análises em outros manuais de auditoria operacional, notadamente no manual do Tribunal de Contas da União – TCU, além dos Tribunais subnacionais: TCE/AM, TC/DF, TCE/MS e TCE/MT, utilizados como paradigmas no presente estudo e para elaboração do Manual ao final proposto. As análises foram concentradas nos propósitos e estratégias contidas nos Manuais, bem como nas características balizadoras dos instrumentos norteadores das auditorias de regularidade, notadamente os critérios e os métodos adotados nas auditorias operacionais dos órgãos analisados, servindo, os mesmos, de referenciais.

Na quarta divisão capitular e última, antes das razões conclusivas do estudo, foram sistematizados os elementos constantes dos fundamentos colacionados ao mesmo, em especial da estrutura normativa que circunda o objeto estudado – Auditoria Operacional – bem como das análises dos manuais de auditoria operacional, que permitiram a construção da proposta de Manual de Auditoria Operacional e da proposta de Resolução em Instrução Normativa a ser aprovada junto ao Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA para fazer constar do Plano Anual de Fiscalização do órgão e utilizada nas auditorias do mesmo de forma permanente.

3 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO: elementos fundantes do estudo

3.1 A Administração Pública: um constructo histórico-evolutivo do caso brasileiro

O presente tópico, objetiva abordar em síntese os modelos de Administração Pública brasileira em construção histórica. Assim apresenta-se a origem e a evolução da mesma ao longo dos anos a partir da Proclamação da República com o fim de dar contexto ao atual sistema de controle externo da administração pública e à gênese da auditoria operacional, objeto do presente estudo.

No Brasil a organização governamental remonta ao período da transferência da corte portuguesa para o Rio de Janeiro, quando D. João VI constituiu os Ministérios de Negócios do Reino. O contexto era caracterizado pelo patrimonialismo, nele, o aparelho do Estado funcionava como uma extensão do poder do soberano, o que produzia como consequência, a corrupção, o clientelismo e o nepotismo (MARINI, 2004).

O Estado moderno, em sua primeira versão, era absolutista e adotava administração patrimonialista, na qual o patrimônio público e o patrimônio do soberano confundiam-se. Todas decisões político-administrativas concentravam-se no monarca e beneficiavam apenas o clero e a nobreza; conseqüentemente, a corrupção, o empreguismo e o nepotismo eram marcantes.

Na segunda metade do século XIX os países capitalistas mais avançados empreenderam, a primeira grande reforma administrativa, a reforma do serviço público ou reforma burocrática, com o propósito de não só de distinguir o público do privado, mas também diferenciar o administrador público do ser político, e assim proteger o Estado da corrupção, do empreguismo e do nepotismo.

Para Bresser Pereira (1998, p. 9), começava a tomar forma assim:

(...) a administração burocrática moderna, racional-legal (nos termos de Weber); surge a organização burocrática, baseado na centralização das decisões, na hierarquia traduzida no princípio da unidade de comando, na estrutura piramidal do poder, nas rotinas rígidas, no controle passo a passo dos processos administrativos, em uma burocracia estatal formada por administradores profissionais especialmente recrutados e treinados, que respondem de forma neutra aos políticos.

É dizer nesse novo cenário, emerge a administração pública burocrática, com o propósito de combater a privatização do Estado e diferenciar as figuras do político e do administrador público (BRESSER PEREIRA, 1998).

O novo sistema funda-se em valores como a impessoalidade, o formalismo, a normatização, a profissionalização, a hierarquia e a meritocracia, uma vez que pretendeu se contrapor às práticas clientelistas e corruptas, o modelo burocrático caracterizou-se pela implantação de severos mecanismos de controle. Conformou-se, pois, uma administração baseada na centralização das decisões, na hierarquia traduzida no princípio da unidade de comando, na estrutura piramidal do poder, nas rotinas rígidas, no controle passo a passo dos processos administrativos e no recrutamento e treinamento de administradores profissionais que respondem de forma neutra aos políticos (BRESSER PEREIRA, 1998). Privilegiou-se a produção de leis, regulamentos e rotinas, com o objetivo de minimizar o espaço para a discricionariedade dos administradores públicos.

O controle – exercido *a priori* – transformou-se, entretanto, na própria razão de ser do funcionário (BRASIL, 1995, p. 21). O aparelho estatal tornou-se auto referido, lento e caro, voltando-se para si mesmo em detrimento de sua missão precípua de servir à sociedade: “os setores públicos tornaram-se espaços da inércia e da falta de crítica, onde o trabalho concentrava-se mais nos procedimentos burocráticos do que na realização das atividades-fim” (MESQUITA e FERREIRA, 1997, p. 38).

A inadequação do modelo burocrático foi se tornando mais evidente na medida em que o Estado expandia as suas funções econômicas e sociais – inicialmente restritas a manter a ordem, administrar a justiça e garantir os contratos e a propriedade – passando a assumir o papel de provedor de educação, saúde, cultura, seguridade social básica, incentivos à ciência e à tecnologia, investimentos na infraestrutura e proteção ao meio ambiente (BRESSER PEREIRA, 1997).

Souza e Carvalho (1999) entendem que a influência do pensamento liberal sobre os movimentos reformistas teve dois momentos distintos. No primeiro, que correspondeu à fase inicial das pressões sobre a reforma do Estado, a retórica dominante propunha um drástico enxugamento do setor público, reduzindo suas responsabilidades a umas poucas funções. Em um segundo instante, entretanto, diante do “esgarçamento do tecido social”, a importância da ação estatal voltou a ser reconhecida, embora sob diversos moldes do Estado-Providência e do Estado-Desenvolvimentista.

Um dos marcos desse período histórico foi a criação do DASP (Departamento Administrativo do Setor Público), em 1936, que introduz uma nova forma de

administração pública, informada pelos princípios do tipo ideal de burocracia de Max Weber, a impessoalidade, o formalismo, a profissionalização, a ideia de carreira funcional. O interesse público e o controle *a priori* passam a determinar essa fase denominada como administração burocrática (RAMOS, 1983).

No período de pós-guerra ocorre o agravamento das desigualdades sociais e ao Estado cabia o papel de regulador dos contratos e também prover os direitos sociais aos que se encontravam fora do mercado de trabalho para que os mesmos pudessem participar do “pacto” como consumidores. Tal modelo de intervenção, também conhecido como *welfare state* ou Estado do bem-estar social foi questionado pelos neoliberais durante todo esse período. Enquanto esse modelo continuou garantindo a prosperidade econômica aos países centrais, os adeptos do livre mercado permaneceram como uma tímida voz discordante, mas esse quadro mudou radicalmente quando a crise começou (PAULA, 2007).

É justamente nesse período pós-guerra que começa a surgir um ideal de planificação do Estado que culminaria com a Lei Complementar 4.320 de 1964, que institui normas de direito financeiro para elaboração e controle de orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Ao final da década de 1970 a crise do modelo de acumulação que atingiu fortemente os Estados capitalistas alcança o seu apogeu e caracteriza-se pelos seguintes fatores: crise fiscal, marcada pela crescente perda de crédito por parte dos Estados e pela poupança pública que se torna negativa; esgotamento da estratégia estatizante de intervenção do Estado; superação da forma tradicional e burocrática de administrar o Estado.

Essas transformações se desenrolaram durante a década de 1980, entrelaçando-se à “nova cultura gerencial” que passou a dominar os Estados Unidos e a Europa. Emergiam então as esperadas soluções pós-fordista para o mundo do trabalho, que desencadearam o enxugamento das empresas, o crescimento de pequenas unidades produtivas, a formatação de contratos flexíveis e terceirização do trabalho (PAULA, 2007).

Dessa forma, a sobrevivência do Estado dependia da redefinição de seu papel em relação ao mercado e à sociedade civil. E, a proposta sugerida pelas elites internacionais para resolver a crise foi à reforma do Estado, cuja implementação se alastrou por todo mundo. Essa proposta apoiava-se em três pontos fundamentais: a

superação da crise fiscal, a redefinição das formas de intervenção governamental e a reforma da administração pública (NUNES, 2004).

O crescimento do Estado, como empresário, provoca a necessidade de providências no âmbito da administração pública. O modelo burocrático dá lugar a um novo modelo, o chamado *pós-burocrático* ou *gerencial*. O Decreto 200/67 foi a primeira tentativa de superação da rigidez da administração burocrática, estabelecendo os conceitos de planejamento, descentralização, delegação da autoridade, coordenação e controle na administração pública brasileira. A partir deste período, há um grande crescimento do Estado, através da criação de diversas empresas estatais (administração indireta), até a década de 80 (BRESSER PEREIRA, 1996).

Nesse contexto surge intenso debate sobre o papel que o Estado deve desempenhar na sociedade e o nível de intervenção que deve ter na economia. E, em meio a uma grave crise econômica, agravada no final dos anos 80 e início dos anos 90 por um processo de hiperinflação, entendeu-se necessário reformar o Estado Brasileiro. E, ainda visto que os custos decorrentes provocados pela Constituição de 1988 que encareceram significativamente o custo da máquina administrativa, constatando-se também o aumento da ineficiência dos serviços sociais ofertados e o crescimento do clientelismo, adveio a Emenda Constitucional nº 19/1998 – reforma constitucional conhecida como “Reforma Administrativa”, introduzindo a gestão gerencial ou pós-burocrática (BRESSER PEREIRA, 1998).

Esse novo paradigma exige organizações mais flexíveis e menos hierarquizada, descentralização administrativa, fortalecimento dos papéis de formulação de política e regulação, além da definição dos objetivos a serem atingidos, na forma de indicadores de desempenho (ALBUQUERQUE, 2007).

Nesse novo modelo gerencial brasileiro, a pesar de remanescerem algumas características do modelo burocrático clássico – a impessoalidade, a hierarquia, e a meritocracia, apresenta uma redução do formalismo (legalidade) e atribui-se maior liberdade ao gestor público.

No novo modelo, os orçamentos, deveriam caracterizar-se pelo foco nos produtos, resultados e impactos da ação governamental em contraponto aos principais entraves apresentados pelo modelo burocrático, tais como: crise fiscal, persistência da cultura burocrática em meio a práticas patrimonialistas e profundo déficit de desempenho em termos de quantidade e qualidade na prestação de serviços públicos, dentre outros (MARINI, 2003).

Resende (2002, p. 69) observa que: “as reformas em diversos países são vítimas do chamado “dilema do controle”, isto é, das tensões entre performance e *accountability*, ou, mais amplamente, entre delegação e controle”.

Nunes (1997) considera que as relações entre o Estado e a sociedade no Brasil, dentro do contexto mencionado se estruturam segundo quatro padrões, que denomina de “gramáticas políticas”: o clientelismo; o corporativismo; o insulamento burocrático e o universalismo de procedimentos. O clientelismo surgido desde a era Vargas como uma grave mazela estatal. O corporativismo se consubstancia através de leis e instituições com as quais o Estado intermedia interesses de empresários e trabalhadores. O insulamento burocrático e o universalismo de procedimentos são muitas vezes percebidos como maneiras de contrabalançar o clientelismo: o universalismo de procedimentos através de normas de impessoalidade, sistemas de meritocracia e mecanismos de *check and balances*, enquanto que o insulamento burocrático por meio da criação de agências e empresas estatais que formam ilhas de racionalidade e especialização técnica, promotoras do desenvolvimento.

3.2 Os Tribunais de Contas e o controle externo: elementos conceituais, históricos e constitucionais do sistema

3.2.1 Tribunal de Contas: aproximação conceitual

Silva (2006), define Tribunal de Contas como sendo o órgão responsável por coordenar e fiscalizar as aplicações dos recursos públicos pelos gestores, acompanhando a execução da lei orçamentária e julgando as contas dos responsáveis por dinheiro, ou bens públicos. Precisamente, porque se ressalta nele o poder de tomar contas dos encarregados da gestão financeira do país, e particularmente individualizado pela expressão de Contas.

Meirelles (2007, p. 706), expressa seu entendimento escrevendo que: “(...) no controle externo da administração financeira, orçamentária e agora gestão fiscal é que se inserem as principais atribuições dos nossos *Tribunais de Contas*, como órgãos independentes, mas auxiliares dos Legislativos e colaboradores dos Executivos”.

O Tribunal de Contas tem definições doutrinárias não somente no Direito Administrativo, mas também no Direito Constitucional; Pinto Ferreira (1999, p. 352), que realça suas funções, deixa claro que o Legislativo tem a missão do controle

externo, especificando que: “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo”.

Considerando-se, ainda, os ditames constitucionais, pode-se afirmar que o Tribunal de Contas é órgão auxiliar do Poder Legislativo e lhe cabendo, complementarmente, a função de orientação, sem que haja qualquer subordinação entre o órgão técnico e o político. Praticar atos de natureza administrativa, que se referem, basicamente, à fiscalização.

Para as definições de Tribunal de Contas encontradas na doutrina, um traço comum entre elas é que são consideradas as características constantes na CR/88, como sendo os TC órgãos independentes, instituídos constitucionalmente para fiscalizar financeira e patrimonialmente, prévia, concomitante e posteriormente, os demais órgãos públicos, no exercício legítimo dos cidadãos que podem pedir prestação de contas aos administradores públicos e sem dependência a qualquer outro órgão.

Segundo Oliveira (2010, p. 556): “Tribunal de Contas não é órgão auxiliar do Parlamento naquele sentido de inferioridade hierárquica ou subalternidade funcional. Não pertencendo a qualquer dos três poderes”. Há que se concordar com tal assertiva, pois, as Cortes de Contas são dotados de estrutura própria e de competência especificada na Carta Política. Assim, sua dignidade é ínsita na estrutura republicana e democrática.

3.2.2 Síntese do contexto histórico dos Tribunais de Contas: o controle externo em construção evolutiva

A existência de um órgão de controle externo à administração pública é inerente à mesma. Conforme salienta Pascoal (2010, p. 121):

A necessidade de um órgão de controle dos atos de índole administrativo-financeira surge com o próprio desenvolvimento do Estado, em que os bens administrados pertencem à coletividade, ao povo, como é o caso do Estado republicano. O princípio do controle é, pois, corolário do princípio republicano.

Assim, em contexto histórico, elencam-se elementos atinentes à evolução do controle externo. No ano de 1680, encontram-se as primeiras notícias sobre o Controle das Contas Públicas na criação das Juntas das Fazendas das Capitanias e na da Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, que ficariam ligadas a Portugal, contudo, apenas no período imperial a ideia ganha corpo.

Salienta Ferreira Filho (2006, p. 158):

A existência de um órgão especializado que fiscalize a realização do orçamento e a aplicação do dinheiro público pelas autoridades que o despendem, é necessidade de há muito sentida, no Brasil e fora dele. Entre nós, já no Império, tentou-se implantar um órgão com essas funções.

No período por independência do Brasil e com a primeira Constituição Política do Império do Brasil de 1824, que previu, no artigo 170, um Tribunal, com o nome de “Tesouro Nacional”, que tinha a função de verificar a administração, arrecadação e contabilidade da receita e da despesa da Fazenda Nacional.

As discussões em torno da criação de um Tribunal de Contas durariam quase um século, polarizadas entre aqueles que defendiam a sua necessidade, para quem as contas públicas deviam ser examinadas por um órgão independente, e aqueles que o combatiam, por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por aqueles mesmos que as realizavam.

Somente a queda do Império e as reformas político-administrativas da República tornaram realidade, finalmente, o Tribunal de Contas da União. Em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de Contas da União, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia.

A Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou o Tribunal de Contas da União, em seu artigo 89, que estatuiu: “Art. 89 – É instituído um Tribunal de Contas para liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade, antes de serem prestadas ao Congresso”.

Ferraz (1999) fazendo menção às palavras de Rui Barbosa, referiu-se ao órgão como sendo um corpo de magistratura intermediária à sua administração e à sua legislatura que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil. Convém levantar, entre o Poder que autoriza

periodicamente a despesa e o poder que cotidianamente a executa, um mediador independente, auxiliar de um e de outro que, comunicando com a Legislatura e intervindo na administração, seja não só o vigia, como mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetração de infrações orçamentárias, por um veto oportuno aos atos do Executivo, que direta ou indiretamente, próxima ou remotamente discrepem da linha das leis das finanças. Sua instalação definitiva somente ocorreu em janeiro de 1893, no governo de Floriano Peixoto, a partir da iniciativa do tenente-coronel Innocêncio Serzedello Corrêa, então ministro da fazenda.

Em 1934, o Tribunal de Contas é mencionado no capítulo referente aos órgãos de cooperação, dos quais fazem parte também o Ministério Público e os conselhos técnicos. Em 1937 a instituição é inserida nos capítulos do Poder Judiciário. E, somente a partir da Constituição de 1946, o Tribunal de Contas da União, TCU, figura na parte da constituição relativa ao Poder Legislativo. Essa orientação será reproduzida nos textos constitucionais de 1967 e 1988.

Veja-se que apesar de o Tribunal de Contas figurar nas Constituições Federais, encontrando seu ponto alto na Constituição de 1946, onde alcançara grande prestígio, dadas as suas relevantes e independentes atribuições constantes do art. 77. A Constituição de 1967 e suas alterações posteriores diminuíram substancialmente as prerrogativas do Tribunal, que voltou a ganhar importância e atribuições na Constituição de 1988. O fato de o Tribunal de Contas prestar auxílio ao Congresso Nacional não significa esteja ele vinculado ou subordinado a esse Poder (BANDEIRA DE MELLO, 1974).

A Constituição Federal de 1988 descreve os tribunais de contas como órgãos auxiliares do Legislativo no controle da administração pública (art. 71). Pelo fato de o Texto Constitucional tratá-los como *auxiliares* (e não como membros) desse Poder e levando-se em conta que os tribunais de contas agem, na prática, com significativa independência do Congresso, questiona-se: Seriam os tribunais de contas entes controladores autônomos, na prática desvinculados de outras estruturas estatais? Ou, então, seriam os tribunais de contas (à semelhança de outros órgãos de controle), instância autônoma de governo? (MARQUES NETO, 2009).

A proposta de os tribunais de contas não pertencerem a Poder algum ganhou corpo nas palavras do expositor convidado a participar da Subcomissão do Poder Legislativo Affonso Martins de Oliveira, à época servidor da Câmara dos Deputados (pouco tempo depois ele viria a ser nomeado Ministro do TCU). Segundo ele, o tribunal

de contas deveria se constituir em uma espécie de corte autônoma, organicamente desvinculada do Congresso Nacional, prevendo-se, contudo, a possibilidade de recursos contra suas decisões serem apreciados pelo Legislativo.

Assim é com o advento da Carta Política de 1988, com a Constituição Cidadã, os Tribunais de Contas ganharam competências e foram fortalecidos, tendo em vista o disposto no artigo 31, quando cuida do controle das contas municipais e nos artigos 70 a 75, quando trata da fiscalização financeira e orçamentária da União e dos Estados.

O Controle Externo é missão do Poder Legislativo e do Tribunal de Contas. Divide-se em controle político, fiscalização alçada no objetivo do Estado quanto às aspirações nacionais, planejadas por meio de programas delineados no orçamento que consta na Lei das Diretrizes Orçamentárias, respeitando o Plano Plurianual, e controle técnico, fiscalização financeira, patrimonial, orçamentária, contábil e operacional, sob o aspecto da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas.

O Tribunal de Contas é a instituição a exercer controle externo do ponto de vista do controle técnico, pode adentrar os juízos de conveniência e oportunidade, quando na fiscalização quanto à legitimidade. Todas unidades administrativas estão sujeitas ao controle, o Executivo, o Judiciário e o Legislativo, além de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos.

Os tribunais de contas passaram a exercer um controle de mérito, ultrapassando a mera legalidade dos atos governamentais, na CRFB/88. Verifica-se, pois se o ato administrativo atingiu adequadamente o seu objetivo, se os meios utilizados pela Administração foram os mais adequados e se o atingiu com o menor custo para o erário.

As reformas administrativas da administração pública no Brasil representam acontecimentos importantes e que impactaram de forma substancial na modernização da administração pública, em consequência da redefinição das práticas do controle externo.

Como parte integrante do cenário de transição do Estado burocrático para o gerencial, entre outras medidas, foi processada pelo Governo Federal brasileiro uma reforma orçamentária, estruturando a ação governamental finalística com a adoção de programas, conforme o artigo 1º. do Decreto n.º 2.829/98, que informa que a partir

do exercício financeiro do ano 2000, toda ação finalística do governo deverá ser estruturada em Programas orientados para a consecução dos objetivos estratégicos.

Um programa, em síntese, consiste em um instrumento de ordenamento da atuação governamental, no qual constam um conjunto de ações, dos quais os produtos ou resultados – bens ou serviços – contribuem para atendimento das demandas da sociedade por bens e serviços públicos, tais como: segurança pública, saúde, urbanismo, habitação, saneamento, agricultura, indústria, comunicações e energia dentre outros atinentes às funções precípua de Estado.

No mesmo sentido, a Portaria n.º 42/99, expedida pelo então Ministério do Orçamento e Gestão, atualizou a discriminação da despesa pública e estabeleceu os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais.

Kashiwakura (1997, p. 1) alertava que, até então, não existia um exame mais apurado, quanto à otimização de recursos públicos previstos no Orçamento:

O orçamento público constitui um dos principais instrumentos para o planejamento e controle da utilização dos recursos públicos. Na medida em que sejam bem utilizados os programas governamentais atenderão cada vez melhor ao interesse da população. (...) não existe uma conscientização ampla na análise dos programas, projetos e atividades quanto a eficiência e eficácia na utilização dos insumos. Há que se privilegiar os mecanismos de avaliação de desempenho na administração pública, a fim de propiciar maior retorno social na utilização dos recursos públicos.

Assim, resta evidenciada que a finalidade, principal da reforma administrativa foi o destaque aos resultados da ação pública, estruturada em programas governamentais.

De acordo com Araújo (2002, p. 170):

Entre os macro-objetivos dessa reforma, podemos enfatizar a tentativa de tornar a administração pública menos burocrática e mais gerencial, em face da observância de dois princípios fundamentais: problematizar a realidade a ser transformada e cobrar resultados, aqui entendidos, respectivamente, como sendo a necessidade de se identificar, realmente, os anseios da comunidade e de prestar contas sobre quais foram, efetivamente, os benefícios gerados aos cidadãos, contribuinte ou não. É, em síntese, a prática fiel da *accountability*.

Dessa forma, o ato de prestar contas, que antes enfatizava o aspecto da regularidade ou legalidade, em controle repressivo ou posterior, foi fortalecido sob a ótica de resultados. A *accountability*, como responsabilidade objetiva de responder por algo – prestar contas –, abrange também aspectos de desempenho a serem apurados por meio de auditoria operacional.

Para Campos (2005, p. 387), a *accountability* se tornou uma questão de democracia: “Quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability*. E a *accountability* governamental tende a acompanhar o avanço de valores democráticos, tais como igualdade, dignidade humana, participação, representatividade”.

A avaliação de programas governamentais já constituía responsabilidade do sistema de controle interno dos Poderes, como dispôs a CRFB/88, especificamente em seu artigo 74 que estabelece que os controles internos dos poderes irá avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração pública.

A relação do controle interno e externo merece destaque nesse contexto. Assim, valendo-se do quando informa Silva (2002, p. 727), a colaboração que deve existir entre o controle interno – responsabilidade de todos os Poderes – e o controle externo, a cargo do Poder Legislativo exercido com auxílio dos Tribunais de Contas: “(...) o exercício do controle interno, que tem como uma de suas finalidades, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”.

Destarte, a própria administração pública é responsável pela avaliação interna dos programas governamentais, cabendo aos Tribunais de Contas o auxílio ao respectivo controle externo de aspectos legais, operacionais e de desempenho, conforme preconiza a CFRB/88, artigos 70, 71 e 75.

Entretanto, apesar das referidas normas, o controle externo no Brasil ainda apresentava uma supremacia do exame de prestações de contas, com responsabilização financeira, em relação a procedimentos auditoriais referentes a aspectos operacionais e de desempenho da ação governamental.

Segundo Gomes (2002, p. 19-20):

Sob a influência do modelo francês de controle externo de natureza jurisdicional, os Tribunais de Contas do Brasil aperfeiçoaram com êxito a fiscalização da aplicação dos recursos públicos sob a ótica da prestação de contas, notadamente no que diz respeito à responsabilização financeira do agente público e à aplicação de sanções pela violação da lei. Assim, a atividade dos Tribunais de Contas do Brasil tem, tradicionalmente, natureza judicialiforme, caracterizada pelo controle *ex-post*, ao contrário dos países anglo-saxões que desenvolveram os modernos procedimentos auditoriais, cujos paradigmas são a Inglaterra, os Estados Unidos e o Canadá. Somente mais recentemente, na verdade a partir da década de oitenta, alguns órgãos

de controle externo do Brasil começaram a utilizar os procedimentos auditoriais (...) predominavam os aspectos jurídicos e financeiros, constituindo, assim, a bem dizer, a auditoria de regularidade (financeira e de cumprimento legal), que cederia o espaço à auditoria operacional integrada introduzida pela Constituição de 1988.

Em razão da mencionada limitação da atuação do controle externo, o Tribunal de Contas da União – TCU, para o melhor cumprimento de sua missão institucional, suas competências e atribuições, em face dos novos desafios, fortaleceu institucionalmente um modelo de auditorias de natureza operacional lastreado nos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Nesse afã, desde 1998 o TCU mantém Cooperação Técnica com o Reino Unido, com uso de novas metodologias e técnicas de auditoria. Com a medida melhorou, sobremaneira o desempenho de instituições governamentais brasileiras, bem como corrobora na otimização dos recursos públicos, mediante a implementação de recomendações oriundas das auditorias de natureza operacional realizadas.

Assim, como a atuação do Tribunal Nacional e o cumprimento de suas recomendações formuladas a partir dos resultados das auditorias operacionais realizadas, apresentaram resultados relevantes, apresentando reflexos financeiros – redução de despesa ou aumento de receita – e/ou incremento no impacto social e/ou econômico dos programas de governo, outros tribunais de contas brasileiros, adotaram esse novo modelo de controle externo, associando o aspecto da legalidade a parâmetros operacionais e de desempenho e o TCE/PA pode e deve adotar a metodologia posto que gera – economicidade, eficiência, eficácia e efetividade na implementação de políticas públicas a partir da alocação da coisa pública.

3.2.3 Características constitucionais dos Tribunais de Contas

A Carta Política de 1988 dedicou um capítulo a estabelecer diretrizes de instituição e funcionamento dos Tribunais de Contas. Tal disciplina está prevista os arts. 70 e seguintes do diploma referido. Dentro do arcabouço institucional dos Tribunais de Contas temos, dentre outras funções e prerrogativas constitucionais a do exercício da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade na aplicação dos dinheiros públicos e de realizar, por iniciativa própria, inclusive, inspeções e auditorias de natureza contábil,

financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades que recebem valores públicos.

Como se pode observar, os Tribunais de Contas compreendem funções de diversas naturezas, tais como: jurisdicional, administrativa, de controle, fiscalizatória, consultiva, o que também foi destacado por Guerra (2005, p. 121): “O Tribunal de Contas é órgão misto, pois exerce funções de fiscalização e controle externo, bem como a função jurisdicional de contas de forma exclusiva, posto que nenhum outro órgão poderá exercê-las”.

Os Tribunais de Contas recebem da Carta Política de 1988 de autonomia para cumprimento do seu mister institucional. Nesse sentido Moreira Neto (2005, p. 104-105), estabelece como razões de tal autonomia conferida aos Tribunais de Contas:

Primeiro, a de ser órgão constitucional subordinante, uma vez que lhe são cometidas doze funções constitucionais (artigo 71 e § 2º.) que permitem evidenciar relações de supra-ordenação em face às funções de outros órgãos ou de conjuntos orgânicos do Estado independentes. Segundo, a de ser órgão constitucional essencial, por desempenhar funções políticas, assim entendidas as que são expressões imediatas da soberania (artigo 73, I, *c/c* artigo 70, *caput*), (...) Terceiro, por ser órgão garantidor dos valores político-constitucionais do Estado Democrático de Direito, ou seja, porque exerce funções indispensáveis ao funcionamento dos princípios republicano e democrático, no tocante a um dos mais delicados aspectos de qualquer complexo jus político, que é, desde a Magna Carta, a gestão fiscal, como a disposição político-administrativa dos recursos retirados impositivamente dos contribuintes.

O *caput* do artigo 37 da Carta Política de 1988 elenca os princípios da Administração Pública, dentre os quais o princípio da eficiência que, última instância, está ligado à análise qualitativa da aplicação dos recursos públicos nas políticas públicas, e como tal, torna-se objeto do crivo do controle externo de forma transversal em relação a todas as políticas públicas e dentre elas nos gastos com saúde.

A eficiência põe norte a toda a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; é mandamento nuclear de qualquer ação do administrador público, e como sendo uma exigência jurídica compete aos Tribunais de Contas a missão de controlar a eficiência das ações do Estado, por meio das auditorias operacionais, verificando se foram obtidos os melhores resultados com os meios e instrumentos a sua disposição, sem prejuízo da análise preventiva da política pública eleita pelo gestor.

Segundo Moraes (2011), o princípio da eficiência compõe-se das seguintes características: direcionamento da atividade e dos serviços públicos à efetividade do bem comum, imparcialidade, neutralidade, transparência, participação e aproximação dos serviços públicos da população, eficácia, desburocratização e busca da qualidade, e que refletem mais e mais a vinculação dos atos de Poder aos ditames constitucionais.

Para Marinela (2007), a eficiência abrange a efetividade e a eficácia, de modo que, “exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional” e consistente “na busca de resultados práticos de produtividade, de economicidade, com a conseqüente redução de desperdícios do dinheiro público”.

Oliveira *et al* (1990), explica que economicidade se refere à constatação de se obter a melhor situação para efetivar a despesa pública, verifica-se se a opção pelo caminho perseguido assegurou o melhor e se houve modicidade na execução, tudo dentro da equação custo-benefício.

Ou seja, controle da economicidade significa controle da eficiência na gestão da coisa pública, consubstanciada na minimização de custos e gastos públicos e na maximização da receita e da arrecadação. É dizer, vai além do mero controle da economia de gastos, entendida como aperto ou diminuição de despesa, mas, envolve, também aspectos qualitativos (resultado prático social dos gastos públicos – efetividade).

O controle da economicidade, relevante no direito constitucional moderno, em que o orçamento está cada vez mais ligado ao programa econômico, inspira-se no princípio do custo/benefício, subordinado à ideia de justiça, que deve prevalecer no fornecimento de bens e serviços públicos. Com efeito, o princípio do custo/benefício significa que deve haver adequação entre receita e despesa, de modo que o cidadão não seja obrigado a fazer maior sacrifício e pagar mais impostos para obter bens e serviços que estão disponíveis no mercado a menor preço.

Economicidade é princípio constitucional vazio, como acontece também com a igualdade. Enuncia a necessidade de adequação e equilíbrio entre o mínimo de despesa e o máximo de receita, nas melhores condições possíveis. Não passa de enunciado formal, porque não traz em si qualquer conteúdo ou determinação material, embora tenha por objetivo o controle dos aspectos materiais, da execução orçamentária.

Os Tribunais de Contas tem por principal função o controle externo da Administração Pública, nos termos do artigo 71 da CRFB/88, que para além dessa função precípua, ampliou-se o campo de atuação dos Tribunais de Contas, que receberam a partir da competência do Tribunal de Contas da União para exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade além da fiscalização da aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

O Tribunais de Contas dos Entes subnacionais são regidos pelas respectivas Constituições dos Estados no caso dos TCE's ou pelas Leis Orgânicas no caso dos TCM's, contudo, como as normas da Carta Política, no que tange ao Controle Externo são de Repetição Obrigatório – Princípio da Simetria, os ditames atribuídos ao TCU são replicados nos demais Entes Políticos para seus TC's.

Assim, cabe um esclarecimento no que diz respeito ao texto constitucional que informa que o Tribunal de Contas como sendo órgão auxiliar do Poder Legislativo (Congresso Nacional, Assembleia Legislativa, Câmara Legislativa ou Câmara de Vereadores – conforme o caso – União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), não representa qualquer subordinação do Controle Externo (TC's) ao poder legislativo. Pelo contrário, pois, na medida em que compete ao Tribunal de Contas realizar por iniciativa própria, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II, do artigo 71, o que não seria possível se houvesse subordinação.

Cabe, ainda, salientar que o controle externo das finanças públicas sob a égide da CR/88, foi ampliado e sistematizado, instituindo como competente para tal mister o Tribunal de Contas, que pode exercer a fiscalização financeira e orçamentária ativamente, segundo o controle externo a priori (controle preventivo), **concomitantemente (controle *paripasu*)** e a posteriori (controle repressivo) e, também, a Carta Maior “possibilitou que a instituição Tribunal de Contas, no Brasil, evoluísse definitivamente da mera apreciação passiva da legalidade formal para a configuração de órgão administrativo de inquirição permanente, por provocação ou ativa (de ofício), a respeito de todos os ângulos jurídicos e extrajurídicos, atinentes à gestão administrativa integral do Estado, com relação às receitas e despesas públicas.

A esse respeito, é dizer, quanto ao momento do controle exercido pelos Tribunais de Contas importa salientar-se alguns aspectos históricos acerca do momento do controle. O controle do ato da administração poderá ser feito em três momentos: a) controle preventivo – *ex ante* – que visa impedir a ilegalidade do ato ou que o mesmo seja contrário ao interesse público; b) controle concomitante – *pari passu* – realizado ao tempo do ato ou política pública e tem por fim prestar auxílio à boa aplicação dos valores públicos e a avaliar as políticas e programas públicos; c) controle posterior – *ex post* – também chamado exame de conformidade que tem a finalidade de corrigi-los, desfazê-los ou confirmá-los, caso os mesmos esteja ou não de acordo com o ordenamento de regência.

O controle pode se realizar antes da atuação administrativa (controle *ex ante*, que objetiva impedir que um ato ilegal ou contrário ao interesse público seja praticado), simultaneamente (controle concomitante), ou então, posteriormente à prática de atos administrativos (controle *ex post*, que tem por finalidade corrigi-los, desfazê-los, ou apenas confirmá-los).

Cada uma dessas formas de controle cumpre finalidades distintas e se relaciona de maneira singular com a própria atividade administrativa – podendo condicioná-la, retardá-la, torná-la mais ou menos expedita e eficiente, etc. Por impactar significativamente a atuação da administração pública, o tema (momento do controle) é central aos debates sobre gestão e reforma administrativa (DI PIETRO, 2009).

Como se pode perceber os diferentes tempos dos controles cumprem finalidades distintas e se relacionam de maneira singular com a própria atividade administrativa. Tais controles podem, em relação à atividade administrativa – Política Pública – condicioná-la, retardá-la, torná-la mais ou menos expedita e eficiente, sempre a depender do momento e tipo do mesmo, na medida que impacta significativamente a atuação da administração pública.

Veja-se que o controle é exercido junto às políticas públicas, assim, importa conceituar a expressão política pública. Nesse sentido vale-se de Locken (2017) que estabelece uma construção conceitual a partir da visão de diferentes autores. Segundo a autora Dye entende política pública como todo o agir do Estado, isto é, “tudo que o governo decide fazer ou não fazer”. Isso traz à tona um elemento central de toda e qualquer definição acerca da política pública, que é, justamente, o próprio Estado desempenhando a função de sujeito ativo na concretização das políticas

públicas. São, assim, decisões tomadas em nome dos cidadãos pelo Estado, e não por atores privados. É uma escolha feita no sentido promover determinado curso de ação, seja por decisões positivas, seja por decisões negativas ou não decisões.

Ainda segundo Iocken (2017), em outra abordagem, oferecida por Jenkins, tem-se como política pública o “conjunto de decisões inter-relacionadas, tomadas por um ator ou grupo de atores políticos, e que dizem respeito à seleção de objetivos e dos meios necessários para lográ-los, dentro de uma situação específica em que o alvo dessas decisões estaria, em princípio, ao alcance efetivo desses atores”. A perspectiva dessa abordagem restringe, inicialmente, a política pública a um conjunto de decisões, afastando deste conceito os atos isolados praticados pelo Estado, uma vez que o seu campo de atuação pressupõe uma série de decisões inter-relacionadas, voltadas à resolução de um determinado problema público.

Na compreensão de Muller e Suredi, a política pública compreende “processo pelo qual são elaborados e implementados programas de ação pública, isto é, dispositivos político-administrativos coordenados em princípio em torno de objetivos explícitos”. Esses autores, sob uma perspectiva cognitiva, conjugam três elementos fundamentais para a compreensão da política pública: o primeiro é o quadro normativo de ação, o qual funciona como uma estrutura de sentido, resultante da interação de recursos financeiros, intelectuais, materiais e reguladores, destinados a alcançar objetivos construídos pelas trocas entre atores públicos e privados; o segundo elemento é resultante da combinação da força pública e da competência; e o último, origina-se da construção de uma ordem local (IOCKEN, 2017).

Ainda de acordo com Iocken (2017) a dificuldade em definir políticas públicas também se estende para o campo do direito. Na percepção de Valle, política pública consiste em decisão quanto ao percurso da ação formulada por atores governamentais, revestida de autoridade e sujeita a sanções. O conceito proposto por Freitas ressalta o dever cogente de cumprimento da agenda constitucional, termos em que com a considerável minúcia define “políticas públicas como aqueles programas que o poder público, nas relações administrativas, deve enunciar e implementar de acordo com prioridades constitucionais cogentes, sob pena de omissão específica lesiva. Ou seja, as políticas públicas são assimiladas como autênticos programas de Estado (mais que de governo), que intentam, por meio de articulação eficiente e eficaz dos atores governamentais e sociais, cumprir as prioridades vinculantes da Carta, de

ordem a assegurar, com hierarquizações fundamentais, a efetividade do plexo de direitos fundamentais das gerações presentes e futuras”.

Assim em síntese ao aqui lançado acerca da expressão, política pública pode ser definida, em síntese, como: “decisões políticas que impulsionam ações estatais coordenadas, com o objetivo compor os conflitos resultantes da pluralidade de interesses existentes na sociedade, cujo exercício democrático pressupõe o envolvimento e a participação cidadã no processo de tomada de decisões”.

Ainda no que diz respeito às políticas públicas e em uma aproximação constitucional das mesmas e tal como configurado pela Constituição brasileira de 1988, encontram-se os dizeres de Carvalho e Coelho (2022), que entendem que a Constituição de 1988 ao abordar a dignidade, o faz como um meio de assegurar os direitos fundamentais, para que o indivíduo tenha a possibilidade de desenvolver-se integralmente na vida social. Assim, os direitos sociais constituem objetivo primordial do Estado, que busca atendimento das demandas sociais como forma de cumprimento com os direitos sociais e da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, quanto mais o Estado possibilita a proteção social do indivíduo tanto mais se realiza a verdadeira essência da dignidade humana e, portanto, os direitos sociais estão a serviço da dignidade humana. Assim, as pessoas alcançam vida digna tendo seus direitos sociais garantidos. Posto isso, é legítima a ideia assentada no raciocínio constitucional da efetividade das *políticas públicas* e, por consequência, dos próprios direitos fundamentais.

É dentro desse contexto que estabelece a necessidade o Estado, por meio das políticas públicas cumprir com sua função típica de atendimento das demandas sociais a partir dos direitos sociais fundamentais, como meio de garantia da dignidade humana, que o Tribunais de contas exercem o controle externo da administração pública, por meio de fiscalização da correta alocação da coisa pública no atendimento das demandas sociais, notadamente, dos direitos sociais fundamentais, pela prestação de serviços públicos. O controle externo faz isso a partir de poderes nos termos e limites impostos pela própria Constituição de 1988. Assim, as Cortes de Contas, ao longo do tempo e por força de sucessivas reformas legislativas, já foram autorizadas a controlar de diferentes maneiras (previamente, concomitantemente e posteriormente à prática de atos administrativos).

O momento, a essência do próprio controle, e, principalmente a efetividades dos mesmos, tem mostrado que os controles prévio ou concomitante são preferíveis

ao controle posterior. Essas formas de controle permitem evitar o mal antes que ele ocorra. Apesar da experiência atual demonstrar a pertinência e efetividade superior dos controles prévio e concomitante, a Declaração de Lima da Intosai, ressalta o controle posterior como típico aos Tribunais de Contas.

Tal diploma normativo alude que:

Section 2. pre-audit and post-audit – 1 Pre-audit represents a before the fact type of review of administrative or financial activities; post-audit is audit after the fact; 2 Effective pre-audit is indispensable for the sound management of public funds entrusted to the state. It may be carried out by a Supreme Audit Institution or by other audit institutions; 3 Pre-audit by a Supreme Audit Institution has the advantage of being able to prevent damage before it occurs, but has the disadvantage of creating an excessive amount of work and of blurring responsibilities under public law. Post-audit by a Supreme Audit Institution highlights the responsibility of those accountable; it may lead to compensation for the damage caused and may prevent breaches from recurring; e 4 The legal situation and the conditions and requirements of each country determine whether a Supreme Audit Institution carries out pre-audit. Post-audit is an indispensable task of every Supreme Audit Institution regardless of whether or not it also carries out pre-audits (DECLARAÇÃO DE LIMA – INTOSAI).

A Declaração de Lima, a despeito de reconhecer que o controle prévio dos recursos públicos é indispensável e de que tais controles podem ser realizados pelas EFS, como é o caso dos Tribunais ou Cortes de Contas, no Brasil – a depender, claro, das opções feitas pelos legisladores de cada país –, o documento afirma que o controle *a posteriori* é próprio às instituições superiores de controle da administração pública. Isto é, o controle posterior consubstanciaria o núcleo duro ou típico das EFS.

Quanto ao momento do controle e atualmente, na ordem constitucional, fica evidenciado, a partir dos dizeres de Pascoal (2010), que o momento fiscalizador enquanto em diversos países isso acontece antes da medida administrativa surtir seus efeitos. Diz o autor que alguns Tribunais ou órgãos de controle possuem a função de controlar previamente os atos e que isso existiu no Brasil até a vigência da Constituição de 1946 (art. 77). Os contratos deviam ser registrados pelo Tribunal de Contas e só depois da chancela do órgão de controle é que se poderia efetuar a despesa.

Atualmente, é pacífico que o poder fiscalizador do Tribunal de Contas se concretiza concomitante ou posteriormente à edição dos atos administrativos. Há nos dias atuais, uma grande tendência de fiscalização acompanhar – quase em tempo real – o processamento da despesa (política pública). São as chamadas auditorias de execução. Alguns autores como Régis Fernandes de Oliveira, afirmam que a atuação

do Tribunal de Contas dar-se-á concomitante ou posteriormente à relaização da despesa (PASCOAL, 2010).

Assim, fica evidenciado que o controle fiscalizatório concomitante é uma realidade atual ao controle externo brasileiro. Nesse sentido, como uma das ferramentas fiscalizatórias concomitante é a auditoria operacional, pode-se afirmar, que o uso de tal instrumento auditorial se mostra atual e necessário.

3.2.4 Jurisdição dos Tribunais de Contas

Há quem defenda a impossibilidade de produção de coisa julgada pelos Tribunais de Contas, conforme a CRFB/88, artigo 5o, XXXV, como aponta a afirmação de Costa (2006, p. 78):

Importante destacar que a não definitividade jurisdicional das decisões do Tribunal de Contas é motivada pelo fato de que são de natureza administrativa, considerando que no Brasil vigora o sistema de jurisdição única, pertencendo ao Poder Judiciário o monopólio da tutela jurisdicional, cuja competência constitucional está expressa no artigo 5º., inciso XXXV, da Magna Carta Federal.

Para as atividades dos Tribunais de Contas, o legislador constituinte, em seu art. 71 empregou as expressões “apreciar”, “fiscalizar”, “realizar inspeção e auditoria” e, em apenas um caso, o verbo “julgar”. O Tribunal de Contas tem competência para dizer o direito, gerando coisa julgada – quanto ao mérito –, especialmente no tocante da CRFB/88, artigo 71, II, matéria de julgamento privativo.

Nesse sentido Guerra (2005, p. 120-121) assevera:

O Tribunal de Contas, pela competência expressa no inciso II do artigo comentado, julga e liquida as contas dos administradores públicos e demais responsáveis (...). Sua função, nesse aspecto, é contenciosa. Procedendo a essa espécie de julgamento, o Tribunal de Contas está realizando tarefa própria, típica, não se submetendo a outra jurisdição, visto tratar-se de função especializada. Por corolário, entendemos não haver possibilidade de sua decisão ser revista por outro órgão ou Poder, salvo o Poder Judiciário, que poderá, tão-só no caso de vício de legalidade, refazer o *decisum*.

A ideia da jurisdição dos Tribunais de Contas se mostra configurada nos dizeres da Carta Política de 1988, visto que há definitividade e inalterabilidade da decisão quanto ao mérito julgado pelo órgão de controle externo. Assim, se não houver possibilidade de produção de coisa julgada, não há, em termos estritos, julgamento, ademais a matéria privativa do órgão de controle externo, não permite a

apreciação meritória do Poder Judiciário quanto mérito exarado nas decisões do órgão técnico.

A esse respeito, Costa Jr. (2001, p. 110) afirma:

Quando se tratar de competência dos Tribunais de Contas ditadas pelo artigo 71, II, da Constituição da República, ou seja, de sua função jurisdicional, o Poder Judiciário não poderá rever suas decisões quanto ao mérito. A revisibilidade judicial das decisões dos Tribunais de Contas somente se dará quando estiverem elas contaminadas pelo abuso de poder, em qualquer de suas espécies, excesso de poder ou manifesta ilegalidade. A decisão do Tribunal de Contas, portanto, somente deixará de prevalecer quando o procedimento violar a inafastável garantia do devido processo legal ou a decisão contiver manifesta ilegalidade.

Por fim, nesse particular, é de se destacar que a autonomia e a jurisdição conferida aos Tribunais de Contas, representam garantia da segurança jurídica das relações e de controle especializado do exercício típico do poder executivo e forma de garantia da melhor alocação da res pública em favor da coletividade.

3.2.5 O Controle de Resultado: elementos atinentes à atividade da Administração Pública no Brasil

O controle a cargo dos Tribunais de Contas encontra-se alargado. Não visa apenas ao exame da legalidade formal, mas também da legitimidade, economicidade, razoabilidade e eficiência dos atos de gestão. Deveras, o art. 70 da Constituição afirma que a fiscalização exercer-se-á quanto à legalidade e legitimidade. Daí extrair-se o entendimento de que o controle deva ser exercido não somente no tocante à legalidade em sentido estrito, mas no tocante ao complexo de normas e princípios.

Doutra parte, economicidade também tem conteúdo semântico. Podemos dizer que economicidade é a relação entre custos e benefícios. Aliás, em qualquer forma de administração o binômio custo-benefício é observado. Haveria irrazoabilidade se o custo fosse desproporcional ao benefício. E, atualmente, a eficiência reforça a economicidade.

“Assim, verifica-se a amplitude do controle não só na declaração expressa de que todos aqueles que manipulam recursos públicos a ele se submetem, bem como na abrangência desse controle”. Dispõe o artigo 70 da Constituição Federal que a Administração, direta e indireta, será fiscalizada por meio de controles interno e externo, ou seja, todo aquele que administrar ou receber, seja a que título for, dinheiro

público, deverá dele prestar contas, notadamente, a partir da alteração do modelo de administração pública pelo qual passou, recentemente o Brasil.

Impende salientar-se, nesse aspecto, ainda, que o novo gerencialismo implementado no final do século passado e vigente no Brasil e que não negou princípios burocráticos como visto alhures, pelo contrário, está alicerçado no modelo anterior, do qual conserva alguns dos traços fundamentais, como a impessoalidade e a meritocracia. O que difere entre os dois modelos gerenciais é a forma de controle, que deixa de se concentrar nos processos administrativos para considerar os resultados alcançados – esse último aspecto e desde o ponto de vista do controle externo, apurado por meio de auditorias operacionais. Os controles procedimentais rígidos representam, na nova perspectiva, entraves ao espaço decisório do gestor e à sua ação diligente e eficiente.

Esse novo paradigma exige organizações mais flexíveis e menos hierarquizadas, descentralização administrativa, fortalecimento dos papéis de formulação de políticas e regulação, além da definição dos objetivos a serem atingidos, na forma de indicadores de desempenho. Os resultados são considerados bons não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros como na burocracia clássica, mas porque as necessidades do cidadão-cliente estão sendo atendidas (BRASIL, 1995, p. 23).

Apesar desse novo enfoque, Tohá e Solari (1997) frisam que a manutenção de controles *ex-ante* sobre os procedimentos continua sendo necessária para prevenir e identificar problemas de corrupção. Devem ser instituídos, todavia, mecanismos menos formalistas, que não constituam obstáculos para uma gestão eficiente, deslocando-se o centro do sistema de controle, gradualmente, dos processos para os resultados (TOHÁ e SOLARI, 1997).

Esse novo contexto repercutiu de várias formas nas Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS. Algumas tiveram ampliados os seus mandatos e poderes, passando o raio de ação fiscalizadora a alcançar dimensões como a eficiência e a efetividade (no Brasil, a CRFB/88 e a Lei de Responsabilidade Fiscal conferiram novas atribuições e responsabilidades aos tribunais de contas, como a auditoria operacional e o controle de custos e resultados). O objeto de controle das EFS também foi alterado com as privatizações, terceirizações, contratos de gestão e criação de agências reguladoras de serviços públicos. Os métodos e critérios de trabalho precisaram ser revistos diante da introdução de novos meios e ferramentas de gestão das políticas

públicas, como o planejamento plurianual, orçamento por resultados, programas de governo e indicadores de desempenho, operados e monitorados através de sistemas informatizados (POLLITT *et al*, 1999).

A difusão de doutrinas de gerenciamento público orientadas a resultados refletiu-se na institucionalização da auditoria de desempenho. Segundo a OCDE, o elemento-chave para a sustentabilidade de reformas é a coerência das iniciativas internas e externas do gerenciamento do desempenho, incluindo a auditoria de desempenho (POLLITT *et al*, 1999).

Para Pollitt *et al* (1999), as relações entre a auditoria de desempenho e as reformas administrativas se mostram evidenciadas, posto que novas abordagens alegaram conferir maior flexibilidade e autonomia aos gestores em relação aos insumos e aos processos, em troca do monitoramento e avaliação rigorosos dos resultados e impactos alcançados pelos programas implementados.

Os mesmos autores, antes mencionados, ressaltam, contudo, que a auditoria de desempenho não pretende substituir a auditoria de regularidade, se não complementá-la, assim como a nova gestão pública afirma adicionar eficácia e efetividade administrativa aos valores burocráticos tradicionais.

Assim, o controle pode – e deve – aferir de forma sistemática, sob os prismas legal e o gerencial, os atos da administração pública. Mesquita (2000, p. 56) bem assinala a importância de o controle compatibilizar a verificação da legalidade dos atos administrativos com a avaliação do nível de satisfação da sociedade quanto à atuação dos gestores públicos.

Castro (2007, p. 95) concorda:

A finalidade do controle da Administração Pública, em sentido amplo, é de verificar se o gestor aplica os recursos que lhes são repassados de maneira responsável, eficiente e moral. (...) O controle deve atuar também na avaliação de resultados no que diz respeito à eficácia e eficiência da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da Administração Pública, direta ou indireta, assim como na verificação da eficácia e eficiência da aplicação de recursos por entidades de direito privado, quando aqueles são oriundos de ente público.

No Brasil, o controle é um poder-dever determinado constitucionalmente e irrenunciável. É fruto da conjugação dos princípios – pedras-de-toque – do direito administrativo: supremacia do interesse público e indisponibilidade do interesse público pela administração. É dizer, no que pese o controle seja uma prerrogativa seu

exercício, não há discricionariedade em exercê-lo ou não, em razão de ser ao mesmo tempo uma sujeição do controlador externo.

O processo de transição da administração pública como antes relatado, impôs redefinição do papel do Estado e da administração pública. Nos diversos países em que isso já havia acontecido, foi acentuada a necessidade de aplicação de novos métodos de controle, principalmente o controle de resultados, também denominado controle global e no Brasil de igual forma ocorreu o fenômeno. Com a mudança da forma da administração pública do modelo burocrático para o gerencial, ou pós-burocrático, a função do controle governamental, tem aumentada sua relevância para que o Estado possa garantir que os conceitos de eficiência, economicidade e eficácia, propostos pelo paradigma gerencial, possam ser seguidos.

O paradigma gerencial é estabelecido novo escopo na análise da aplicação dos recursos públicos, no qual a ênfase prioriza os resultados alcançados, possibilitando inserir a perspectiva de transparência das ações governamentais, por meio do uso de novos instrumentos que possibilitem a fiscalização e avaliação dos gestores públicos.

Nessa nova forma de administração pública – a gerencial – requer-se, por partes dos órgãos e entidades da administração pública, uma visão mais estratégica bem definida, os objetivos de longo prazo em função de metas de desempenho, a serem mensuradas por meio de indicadores de desempenho com o fim de contribuir para a melhoria da efetividade dos programas em forma de controle de resultados (NUNES, 2004).

Reforce-se que o controle de resultados não incide somente sobre uma atividade, isoladamente considerada, mas sobre um conjunto de atividades administrativas – por isso, é também chamado de “global” –, cuja interligação manifesta os impactos finais da atuação governamental e nos resultados da mesma por consequência lógica. Após a avaliação de economicidade na aplicação dos recursos públicos, os aspectos essenciais enfatizados pelo controle de resultados são: eficiência; eficácia, e efetividade.

A eficiência consiste na adoção de parâmetros para a condução das atividades administrativas, evitando-se o desperdício de recursos humanos, financeiros e tecnológicos, o que auxilia o alcance dos objetivos almejados. A avaliação de eficiência compara os recursos empregados (*inputs*) com os produtos gerados/serviços prestados (*outputs*). Uma operação será eficiente, se for obtido o

melhor resultado possível com recursos determinados e limitados, considerando-se, também, o tempo consumido. A eficiência poderá ou não ser aferida em termos monetários. Quanto à avaliação da eficácia, torna-se essencial observar se as realizações estão de acordo com as metas programadas e o tempo previsto para cumpri-las.

No âmbito público, o resultado efetivo não pode ser avaliado com base exclusivamente nos produtos, mas, em relação aos seus impactos qualitativos e quantitativos. Dessa forma, a análise da efetividade verificará se foi gerado um impacto transformador da realidade para os demandadores do programa, tendo sido satisfeitas as suas necessidades. Os impactos devem ser mensurados primeiramente junto aos usuários, e, em um segundo momento, a outros atingidos de maneira indireta.

3.2.6 Controle de mérito dos gastos da Administração Pública: controle substancial

O controle substancial – relacionado com o mérito dos gastos públicos e com os resultados das ações governamentais –, é elemento de complementação do controle de conformidade e está vinculada às mudanças experimentadas pela administração pública, em um contexto de transição de seu modelo burocrático para o gerencial.

Quanto à transição a administração pública burocrática surgiu no século XIX, como modo de combate à corrupção e ao nepotismo patrimonialista. O Plano Diretor da Reforma brasileira do Aparelho do Estado, assim definiu a administração pública patrimonialista:

No patrimonialismo, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem *status* de nobreza real. Os cargos são considerados prebendas. A *res publica* não é diferenciada da *res principis*. Em consequência, a corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração. No momento em que o capitalismo e a democracia se tornam dominantes, o mercado e a sociedade civil passam a se distinguir do Estado. Neste novo momento histórico, a administração patrimonialista torna-se uma excrescência inaceitável (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 1995, p. 3).

A burocracia, em sua acepção original, como visto anteriormente, consiste em uma forma de organização humana que se fundamenta na racionalidade, ou seja, na

adequação dos meios aos fins almejados, buscando-se a máxima eficiência possível na consecução desses objetivos.

Nesse modelo, imperava uma desconfiança prévia nos administradores públicos, eram sempre necessários controles – administrativos – rigorosos dos processos, como por exemplo, na admissão de pessoal, nas compras e no atendimento a demandas. Entretanto, o controle – garantia do poder do Estado – transformou-se na sua razão de ser. Por conseguinte, o Estado voltou-se para si mesmo, afastando-se de sua finalidade elementar, que é bem servir à sociedade.

A administração pública burocrática teve como destaque, inicialmente, o controle de abusos. Seus defeitos foram a auto-referência e a incapacidade de prestar serviço de qualidade aos cidadãos que constitui o fim último do Estado e do qual não deveria desviar-se.

Como parte significativa das atividades e dos recursos do Estado eram voltados para as necessidades da própria burocracia, o seu controle acabou tornando-se lento, caro e desvinculado de resultados concretos para a sociedade. Esses defeitos, entretanto, não se mostraram determinantes na época do surgimento da administração pública burocrática, haja vista que os serviços do Estado eram muito reduzidos, restringindo-se à manutenção da ordem, administração da Justiça e à garantia dos contratos e da propriedade.

Não obstante, com a expansão das atribuições estatais em razão do natural aumento da demanda dos cidadãos com aumento do aparato estatal e o aparecimento de novas formas de apropriação privada do patrimônio público, a administração burocrática restou inadequada, como lembra Bresser Pereira (2001, p. 26-27):

Foi um grande progresso o surgimento, no século XIX, de uma administração pública burocrática em substituição às formas patrimonialistas de administrar o Estado. Weber (1922), o principal analista desse processo, destacou com muita ênfase a superioridade da autoridade racional-legal sobre o poder patrimonialista. Apesar disso, quando, no século XX, o Estado ampliou seu papel social e econômico, a estratégia básica adotada pela administração pública burocrática – o controle hierárquico e formalista dos procedimentos – provou ser inadequada. Essa estratégia podia talvez evitar a corrupção e o nepotismo, mas era lenta, cara, ineficiente. (...) À nova administração pública não basta ser efetiva em evitar o nepotismo e a corrupção: ela tem de ser eficiente ao prover bens públicos e semi-públicos, que cabe ao Estado diretamente produzir ou indiretamente financiar. (...) O nepotismo e a corrupção mais visíveis foram controlados, mas surgiram novas modalidades de apropriação privada de uma fatia maior do patrimônio público. (...) Se, no século XIX, a administração pública do Estado liberal era um instrumento para garantir os direitos de propriedade – assegurando a apropriação dos excedentes da economia pela classe capitalista emergente – no Estado

desenvolvimentista, a administração burocrática era uma modalidade de apropriação dos excedentes por uma nova classe média de burocratas e tecnoburocratas.

Segundo Barzelay (1992, p. 8): “(...) a agência burocrática concentra-se em suas próprias necessidades e perspectivas, a agência orientada para o consumidor concentra-se nas necessidades e perspectivas do consumidor”.

Assim, a administração pública burocrática se mostrava em desajuste com a finalidade da administração pública e a demanda – eficácia da sociedade. Nesse contexto a administração pública gerencial surgiu na segunda metade do século XX, em virtude do crescimento das funções econômicas e sociais do Estado, como solução aos dilemas relacionados com o modelo anterior. Bresser Pereira (2001, p. 28-31) assim resume o período de surgimento e ascensão da administração pública gerencial:

A administração pública gerencial emergiu na segunda metade deste século como resposta à crise do Estado (...). Mais especificamente, desde a década de 60, ou pelo menos desde o início dos anos 70, cresceu a insatisfação, amplamente disseminada, com relação à administração pública burocrática. (...) Nos EUA, Osborne e Gaebler (1992) – que cunharam a expressão *reinventing government* (reinventar o governo) –, em um livro que teve grande influência nos estudos sobre o tema, descrevem as reformas administrativas que ocorreram desde o início dos anos 70, mas que não se originaram no Governo Federal e sim nas administrações municipais e estaduais. Foi em 1992 que se estabeleceu a meta de reformar a administração pública federal norte-americana por critérios gerenciais, quando um político democrata – o presidente Clinton – converteu a ideia de “reinventar o governo” em programa de governo: a National Performance Review (Revisão do Desempenho Nacional).

A reforma do Estado passa a ter como fundamento a eficiência da administração pública – diminuição de custos e incremento na qualidade dos serviços –. A administração pública gerencial, assim, pode ser entendida como um progresso, comparativamente ao modelo burocrático, mas, não repudia todos os princípios do modelo anterior.

Segundo Valente (2001, p. 87):

A reforma administrativa gerencialista atual não acaba com o modelo de gestão burocrática, o weberiano. É um erro imaginar-se o contrário. Embora ela tenha surgido e se insurgido contra o modelo burocrático, a nova gestão pública mantém esse modelo em alguns aspectos.

A administração pública gerencial preserva, entre outros aspectos, os seguintes: admissão com base no sistema de mérito; avaliação constante de

desempenho, e treinamento contínuo. Ketil (2001, p. 89) ressalta a importância da avaliação de desempenho no setor público, no processo de busca de sua eficiência:

Em resumo, as avaliações de desempenho procuram determinar a eficiência com que uma agência de serviços públicos traduz, em termos de resultados, o investimento (em especial, dinheiro advindo de impostos e trabalho de funcionários) feito para que a agência pública exista; procuram determinar também quanto os resultados concorrem para que se alcancem as metas do programa. Pode-se dizer que o compromisso com a ideia de avaliar resultados é a base essencial do movimento global de reforma do setor público.

As diferenças essenciais entre os modelos residem na forma de controle, que deixa de fundamentar-se nos processos para ter foco nos resultados e na maior participação dos agentes privados e/ou das organizações da sociedade civil, como assinala Souza (2003, p. 48), ao comentar o gerencialismo dos anos 90:

A questão da efetividade é medida pelo atingimento de objetivos previamente definidos e a da eficiência pela relação entre inputs e outputs. Os instrumentos para alcançar tais objetivos têm sido muito semelhantes nos países que têm adotado o novo gerencialismo: a) comercialização ou privatização dos serviços públicos; b) aumento das responsabilidades dos gestores; c) mudança de enfoque do controle de processos para o controle de resultados que possam ser mensuráveis; d) rigidez nas especificações de desempenho de órgãos e servidores; e) repasse de recursos para setores que não o público, mas que podem exercer funções públicas, sejam esses setores lucrativos ou não.

Araújo (2004, p. 41) concorda que o anseio social por serviços públicos eficientes deve orientar as ações governamentais:

Concluindo, pode-se afirmar que o lema que deve prevalecer não é um governo que faz, mas sim, um governo que governa, pois, para o cidadão-usuário do serviço, não importa se ele é público ou privado, o que interessa é que funcione e funcione bem e com preço justo, gerando resultados. Um governo com qualidade, de um Estado transparente que efetivamente cumpra a sua função.

Nesse cenário de transição do modelo burocrático para o gerencial, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 19/98 denominada Reforma Administrativa, reestruturando o regime, princípios e normas da administração pública. Ficaram, então, expressos cinco princípios da administração pública na CRFB/88, artigo 37, *caput*, a saber: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A Mensagem Presidencial nº 886 de 1995, convertida em Proposta de Emenda Constitucional nº 173/95, que originou a EC nº 19/98, continha entre seus objetivos: "(...) enfatizar a qualidade e o desempenho nos serviços públicos (...)".

Assim, a referida Emenda introduziu expressamente o princípio da eficiência, pelo qual não basta apenas a prestação do serviço público, mas, sua capacidade de atender plenamente à necessidade que o originou.

Di Pietro (1998, p. 73), afirma que o princípio da eficiência: “(...) impõe ao agente público um modo de atuar que produza resultados favoráveis à consecução dos fins que cabem ao Estado alcançar”. Para Freire (2007, p. 24), não basta que: “as atividades sejam desempenhadas apenas com legalidade”, são também exigidos: “resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades dos administrados”. Oliveira (2006, p. 269) resume: “A eficiência da ação administrativa é pressuposto da sua legalidade substancial”.

Moraes (2004, p. 319) salienta que aos administrados cabem obrigações, mas também o direito a um serviço público eficiente:

A atividade estatal produz de modo direto ou indireto consequências jurídicas que instituem, reciprocamente, direito ou prerrogativas, deveres ou obrigações para a população, traduzindo uma relação jurídica entre a Administração e os administrados. Portanto, existirão direitos e obrigações recíprocos entre o Estado-administração e o indivíduo-administrado e, conseqüentemente, esse, no exercício de seus direitos subjetivos, poderá exigir da Administração Pública o cumprimento de suas obrigações da forma mais eficiente possível.

A administração pública passa, portanto, a enfatizar os resultados e a qualidade dos serviços prestados para a satisfação das necessidades do “cidadão-cliente”. A esse respeito, Pereira e Spink (2001, p. 11) ensinam:

A necessidade de aumentar a eficiência do Estado é uma imposição do processo de globalização, que acirrou a competição entre os países. Em consequência, a administração pública burocrática tornou-se obsoleta e as burocracias públicas estão sendo levadas cada vez mais a adotar uma abordagem gerencial, baseada na descentralização, no controle de resultados e não no controle de procedimentos, na competição administrada, e no controle social direto.

A Lei Complementar n.º 101/2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estabeleceu disciplina, objetivando o equilíbrio das contas públicas e, conforme o seu artigo 1º, o planejamento governamental é um de seus eixos, juntamente com a transparência, o controle, a fiscalização e a responsabilização, na medida em que tal dispositivo legal estabeleceu que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas.

A LRF dispôs sobre os instrumentos de planejamento (PPA, LDO e LOA), sendo indispensável a compatibilidade entre eles. Salieta Lino (2001, p. 31):

É assim, o conjunto, a conexão e a articulação desses três diplomas, de iniciativa – e nos prazos fixados – exclusiva do Poder Executivo, que a LC vai proceduralizar, dando base e conteúdo normativo às políticas públicas nacionais, realizando, inclusive, posto que parcialmente (limitado aos aspectos orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais), os planos e as metas para a consecução, em sede infraconstitucional e, em dado período, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Khair (2001, p. 95), ao comentar a transparência da gestão e a maior eficiência na ação governamental perseguidas pela LRF, afirmou:

Característica marcante da Lei de Responsabilidade Fiscal é a obrigatoriedade da transparência do planejamento e da execução da gestão fiscal. A garantia de uma eficaz administração pública está centrada na boa interação entre governo e sociedade. (...) A interação Executivo e Legislativo com a sociedade poderá ser facilitada com a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece maior transparência na ação governamental por meio da ampla divulgação das prestações de contas, dos relatórios de gestão e, especialmente, pelo incentivo à participação da sociedade. As informações contidas nos relatórios exigidos, além de estabelecer parâmetros e metas para a administração pública, permitem avaliar com profundidade a gestão fiscal do Executivo e Legislativo. (...) As dificuldades e a escassez de recursos levam os governos a fazer verdadeiros milagres para conseguir executar os projetos essenciais do plano de governo. A Lei de Responsabilidade Fiscal deverá conduzir os governos a administrarem com mais eficiência seus recursos.

São instrumentos de transparência da gestão fiscal: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. Deverá haver ampla divulgação pública, inclusive eletronicamente.

Para Santos (2004, p. 111), a LRF: “(...) pode ser vista como um autêntico estatuto de postura ética do administrador público brasileiro, seja para aquele que exerce tipicamente a função pública ou para o que a exerce atipicamente”. Com as mudanças introduzidas pela LRF, Crispim (2002, p. 41) afirma que: “Uma das preocupações da Auditoria Pública é fornecer subsídios para que o Governo avalie se os recursos públicos estão sendo aplicados adequadamente nas áreas a que se destinam”.

A LRF estreitou o vínculo que deve existir entre fixação e execução de metas fiscais, fortalecendo o controle dos resultados obtidos. Conforme Motta (2000, p. 181),

o controle sobre a responsabilidade fiscal deverá garantir o seu cumprimento: “Apenas uma possibilidade de mudança na Administração Pública pode ser vislumbrada, frente à imposição de limites à ação dos agentes públicos; somente uma função poderá transformar em ser o dever-ser da norma: o controle”. Desenvolveu-se, sobretudo, o conceito de “responsividade”, correlato a todos os demais princípios da administração pública, previstos na CRFB/88, artigo 37.

Segundo Motta (2001, p. 4): “A concepção de responsividade traduz precisamente o direito do cidadão a “obter respostas” às suas necessidades e demandas, abrangendo muito mais do que a simples responsabilidade patrimonial do Estado por ato administrativo”.

Moreira Neto (2002, p. 566) salientou a influência da CRFB/88 e da LRF nas novas formas de controle à disposição dos Tribunais de Contas:

A Carta de 1988, acrescentando ao tradicional controle financeiro e orçamentário as dimensões operativas, em termos de eficácia, eficiência, economicidade e legitimidade, sem dúvida conclui um ciclo de aperfeiçoamento constitucional do sistema de controle de contas, superando antiquadas modalidades registrárias, mantidas apenas em matéria de administração de pessoal (admissões, acumulações, aposentadorias, reformas e pensões) às quais se acrescentou recentemente o controle prudencial, de natureza concomitante, sobre a gestão fiscal.

Castro (2004, p. 207) frisou a necessidade de modernização dos Tribunais de Contas, ao comentar, também, os novos desafios impostos pela CRFB/88 e pela LRF:

A Constituição de 1988 promoveu profunda mudança na fiscalização dos gastos governamentais, ao incluir novos princípios de controle e avaliação, ampliando, ainda mais, as competências e atribuições dos Tribunais de Contas. A Emenda Constitucional nº 19/98, ao introduzir também o princípio da eficiência a ser obedecido pela Administração Pública, além de conceitos como programas de qualidade e produtividade, treinamento, desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e racionalização do serviço público, consolidou a necessidade do controle externo examinar e avaliar não apenas o aspecto da regularidade, mas também a operacionalidade, os resultados e os respectivos impactos das ações governamentais na sociedade. O modelo de gestão pública em implantação no País requer dos órgãos de controle uma atuação mais efetiva. Também a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) aumentou as atribuições das Cortes de Contas, tornando-se necessárias modificações em suas estruturas funcional e operacional. Dessa forma, as competências e atribuições dos Tribunais de Contas vêm sendo ampliadas, sobretudo considerando as inovações introduzidas na Administração Pública, consubstanciadas na adoção de um modelo gerencial, que constitui um desafio a ser considerado pelos órgãos de controle externo. Outrossim, os avanços dos meios de comunicação vêm possibilitando à sociedade uma maior visibilidade das ações governamentais, exigindo do controle externo

uma atuação mais eficaz e tempestiva, que torna imprescindível a modernização dos Tribunais de Contas.

A LRF trouxe, assim, desafios adicionais ao momento de transição para o modelo gerencial, afetando os Tribunais de Contas, assim como toda a administração pública, uma vez que os meios e os fins do controle externo a ser exercido pelos Tribunais de Contas foram alterados de tal sorte que o objeto das auditorias fiscalizatórias passam a ser a avaliação concomitante das políticas públicas com vistas ao melhor atendimento das demandas da sociedade.

Dessa maneira, na administração pública gerencial, destacam-se a definição precisa dos objetivos a serem alcançados e, posteriormente, o controle ou cobrança de resultados. A administração pública gerencial vincula o interesse público ao da coletividade e não com o do aparato do Estado, como ocorre no modelo burocrático.

Os resultados da ação governamental serão considerados bons, não apenas se os processos administrativos estiverem sob controle – análise de conformidade ou de legalidade –, como prevê a administração pública burocrática, mas se as necessidades do cidadão-cliente estiverem sendo atendidas – modelo gerencial –.

Beltrão (1983, p. 1), ao comentar o Programa Nacional de Desburocratização brasileiro, instituído em 1979, já ressaltava a necessidade de mudança na postura da administração pública perante o cidadão:

O Programa não constitui uma proposição de natureza técnica e, sim, uma proposta eminentemente política. Foi instituído com o propósito de dar início a uma transformação essencial no comportamento da Administração em relação a seus usuários. O que se pretende é retirar o usuário da condição colonial de súdito para investi-lo na de cidadão, destinatário de toda a atividade do Estado.

4 REVISÃO DA LITERATURA ESPECIALIZADA SOBRE AUDITORIA OPERACIONAL: estado da arte indicativo acerca dessa ferramenta de controle no Brasil

4.1 Origem e evolução histórica da Auditoria Operacional no Brasil

Antes de adentrar propriamente no estudo da auditoria operacional como instrumento de controle externo da gestão pública, importa, fazer, ainda que em apertada síntese, um apanhado histórico acerca do termo auditoria, do seu surgimento no cenário internacional e da consolidação do instituto no Brasil.

A expressão auditoria operacional surgiu pela primeira vez no anteprojeto apresentado a essa subcomissão pelo TCU. Como apontei anteriormente, o TCU, ao anunciar o anteprojeto, frisou que ele supostamente representaria o entendimento dos tribunais de contas em geral. Além do mais, é importante destacar a provável influência da Declaração de Lima da Intosai na elaboração dessa proposta normativa, que, segundo se depreende do excerto abaixo transcrito, encoraja os países a autorizar suas instituições superiores de controle externo da administração pública a realizar a tal *performance audit*. Confira-se:

The Supreme Audit Institution's audit objectives – legality, regularity, economy, efficiency and effectiveness of financial management – basically are of equal importance. However, *it is for each Supreme Audit Institution to determine its priorities on a case-by-case basis*".

O documento, a um só tempo, circunscreve como próprio das cortes de contas o campo da legalidade, da regularidade contábil e da administração de recursos e sugere que elas também possam realizar controle de outro tipo, mais focado em resultados e na qualidade das despesas governamentais. Talvez inspirados por esse diploma normativo, os tribunais de contas tenham procurado inserir na Constituição, pela primeira vez, a competência para que desempenhassem auditorias operacionais.

A auditoria operacional, no setor governamental, desenvolveu-se a partir dos anos de 1970 como um ramo da auditoria na esfera governamental. Especificamente no VII Congresso da Intosai, realizado em 1971, um dos marcos iniciais da auditoria operacional no mundo, no qual aconteceu a aprovação do conceito de auditoria integrada ou integral, com o objetivo de se estender além do enfoque tradicional, o universo de exame da auditoria financeira.

Em 1972, o GAO publicou a primeira versão das Normas de auditoria governamental, que foi denominado Livro Amarelo, em função de suas características e cor da sua capa. Essas normas tratam de todas os tipos de auditoria, e definiu o conceito e o campo de atuação da auditoria operacional, além de apresentar os preceitos desse tipo de auditoria.

No Brasil, conforme Araújo (2006), antes mesmo da CRFB/88, mesmo que de forma embrionária, já se falava de auditoria operacional em 1982, pois no Tribunal de Contas da União, atento ao IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas, através de ato administrativo – Portaria nº 199/1982 – instituiu a auditoria programática, com características bem semelhantes às da auditoria operacional. Contudo, Oliveira apud Leal (2006), afirma que somente em 1986 iniciou-se no Brasil, exatamente na administração pública federal, através do Decreto 93.874, cujo artigo 10, parágrafo segundo, estabeleceu-se que além de examinar os atos de gestão, a fim de certificar a exatidão das regularidades das contas, a auditoria deveria verificar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos.

A CRFB/88 institucionalizou o controle operacional na legislação brasileira quando, por força do *caput* do artigo 70, atribuiu ao Poder Legislativo com auxílio do Tribunal de Contas da União a competência para exercer a “fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta”.

E, por sua vez, o Tribunal de Contas da União, por meio do artigo 71, inciso IV, passou a dispor da competência constitucional de efetuar: “(...) inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (...)”. A edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF em 2000, atribui aos Tribunais de Contas o dever de alertar as entidades públicas sobre os fatos que comprometem os custos e resultados dos programas governamentais, tornando então o exame da eficiência e eficácia desse programa um procedimento obrigatório no âmbito do controle externo.

Entretanto, apesar de ter sido instituída em 1988 no TCU, a auditoria operacional ainda está se processando, pelo fato de sua natureza ser mais complexa que a auditoria tradicional, e exigir uma metodologia sofisticada para assegurar a qualidade dos trabalhos.

4.2 Auditoria operacional: conceito, elementos caracterizadores e distintores em relação à auditoria de conformidade

A auditoria governamental no Setor Público é a atividade, prevista constitucionalmente, por meio da qual se confronta uma condição – de realidade real – com um determinado critério e ferramenta – com a realidade ideal – sendo finalizada e consubstanciada com a emissão de um relatório final imparcial e direto, no qual encontram-se as conclusões – constatações positivas e negativas geradas no decorrer da auditoria, fruto dos achados de auditoria.

A auditoria governamental é o tipo de auditoria que está voltada para o acompanhamento das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a administração direta e indireta das três esferas de governo, ou seja, de quem gerem a *res pública*. Normalmente é realizada por entidades superiores de realização, sob a forma de tribunais de contas ou controladoria, e organismos de controle interno da administração pública (ARAÚJO, 2006).

A auditoria governamental, no Brasil, é realizada, precipuamente, pelos Tribunais de Contas (ARAÚJO, 2011). Vale ressaltar que as auditorias realizadas pelas EFS com ênfase no desempenho possuem diversas nomenclaturas, a depender do país, região ou organização. Pode-se citar como as principais terminologias utilizadas: auditoria operacional, auditoria de desempenho (*performance audit*), auditoria de valor pelo dinheiro (*value-for-money audit*), auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria de rendimento e auditoria de resultados (FREITAS, 2005).

A Intosai editou, em 2004, normas específicas para tratar dessa modalidade auditorial, adotando a expressão *performance auditing*, com tradução para o português como auditoria de desempenho. Portanto, nesse estudo são utilizados os termos auditoria operacional, de desempenho, de rendimento, de gestão, de resultado, de otimização de recursos e de valor pelo dinheiro como sinônimos.

A Auditoria Operacional representa uma das novas formas de auditorias que vêm sendo desenvolvidas pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS nos últimos anos, notadamente, a modalidade de avaliação e revisão, também denominada auditoria de desempenho governamental (GOMES, 2002).

A auditoria operacional esta situada em um campo de estudo pertencente a políticas de gerenciamento público, no que se refere, especificamente, à auditoria e à

avaliação da atividade governamental (GOMES, 2002).

Muito embora, alguns autores entendam serem tipos de auditoria distintas auditoria de desempenho e a auditoria operacional, trata-se, no presente estudo, como sinônimas e espécie do gênero auditoria governamental denominado pelo *General Accounting Office* de Performance Audit (GAO, 2005) e definidos pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai, da seguinte forma: “A auditoria operacional é um exame independente da eficiência e da eficácia das atividades, dos programas e dos organismos da Administração Pública, prestando atenção à economia, com o objetivo de realizar melhorias” (INTOSAI, 2005, p. 15).

Gomes (2002) propõe a seguinte conceituação para auditoria de desempenho, que será adotada neste trabalho: um conjunto de procedimentos técnicos e métodos de investigação utilizados por instituições centrais de controle da administração pública para obtenção, processamento e disseminação de informações relevantes de revisão e avaliação de atividades, programas, políticas e órgãos governamentais quanto a aspectos de economia, eficiência, efetividade, boas práticas de gestão, equidade, alcance de metas, capacidade de gerenciamento de desempenho, informações de desempenho, entre outros critérios orientados para o resultado da atuação pública.

As auditorias operacionais implicam exame objetivo e sistemático da evidência para apresentar uma avaliação independente do desempenho e da gestão de um programa com base em critérios objetivos, assim como avaliações que proporcionem um enfoque prospectivo ou que sintetizem informações sobre as melhores práticas ou análises de temas transversais (GAO, 2005, p. 45).

Segundo Pollit *et al* (2008), existe um significado consensual lato a respeito da auditoria de natureza operacional – Anop que as preconiza como uma forma de auditoria fundamentada na eficiência e na efetividade da gestão pública, contudo reconhece que ainda há muitas controvérsias sobre o papel que desempenham na estrutura governamental vigente.

Ainda, segundo Pollitt *et al* (2008) a auditoria operacional é uma atividade bastante recente, que nasce ao final dos dos anos setenta como uma variante da auditoria tradicional em razão dos movimentos reformistas da administração pública, que eclodem nesse mesmo período, os quais deram ênfase aos temas de

descentralização e administração de resultado, com o objetivo de modernizar o aparato estatal e torná-lo mais eficiente.

A auditoria operacional, na concepção de Araújo (2006), é a auditoria que objetiva avaliar o desempenho e a eficácia das operações, os sistemas de informação e de organização, e os métodos de administração; a propriedade e o cumprimento das políticas administrativas; e a adequação e a oportunidade das decisões estratégicas.

No aspecto conceitual, Araújo (2004, p. 34) define a auditoria operacional como sendo: “o exame objetivo e sistemático da gestão operativa de uma organização, programa, atividade ou função e está voltada para a identificação das oportunidades para se alcançar maior economia, eficiência e eficácia”.

Araújo (2004, p. 33) citando Reider (1993), afirma que a auditoria operacional: “é o exame das operações realizadas de um ponto de vista gerencial para avaliar a economia, a eficiência e a eficácia de uma ou de todas as operações, limitado somente pela vontade da administração”.

No que tange ao objetivo das auditorias de desempenho pode ser expresso como “*accountability* de desempenho”. Essa dimensão possui – além da ideia de que as organizações devem ser responsabilizadas pelos resultados de sua atuação mais do que pela sua forma de funcionamento – a compreensão de que, para alguns propósitos, é melhor focalizar a atenção da administração para a otimização dos processos produtivos e do desenho dos programas, contribuindo-se, assim, para a operacionalização de processos político- administrativos.

Assim, destaca-se como principal objetivo da auditoria operacional, promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Porém, ela também contribui para a *accountability* e transparência, ao ajudar os responsáveis pela governança e supervisão a melhorar o desempenho. Resultados objetivos atingidos Eficácia Efetividade Economicidade Compromisso objetivos definidos de definidos Insumos recursos alocados Ação/Produção Ações desenvolvidas Produto bens e serviços providos Eficiência (ISSAI 3000).

No que tange à transparência, a auditoria operacional proporciona uma análise sobre a gestão e os resultados de distintas atividades governamentais ao parlamento, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia. Dessa forma, fornece ao cidadão informações úteis ao passo que serve de base para aprendizado e melhorias. Na auditoria

operacional, as EFS são livres para dar publicidade aos seus achados e devem decidir, dentro de seu mandato, o quê, quando e como auditar. O objeto da auditoria operacional pode incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências) não limitando-se a programas, entidades ou fundos.

Como as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela auditoria governamental realizada pelos Tribunais de Contas, seus relatórios – item essencial para comunicar a adequação das prestações de contas dos gestores públicos (auditoria contábil) e a avaliação dos resultados das políticas públicas (auditoria operacional) – devem ser elaborados para facilitar a interpretação dos fenômenos de gestão do setor público por parte dos seus atores interessados (ARAÚJO, 2011).

O objeto é determinado pelo objetivo e formulado nas questões de auditoria, devendo os auditores ao estabelecer um objetivo alinhá-lo aos critérios adequados que estejam relacionados aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade e correspondam às questões de auditoria.

Os estudos nas EFS's demonstram uma diversidade de práticas de revisão governamental de desempenho. Assim, importa que sejam compreendidos os processos de gerenciamento público relacionados com a auditoria e a avaliação passa pela análise de três dimensões nas quais a EFS estão inseridas: a dimensão política, a dimensão organizacional e a dimensão gerencial a seguir discriminadas:

- Dimensão política – consiste em entender quais os fatores políticos dentro dos Estados nacionais que limitam ou expandem as possibilidades de atuação de uma EFS em uma auditoria de desempenho. Esses fatores são determinantes dos modelos de auditoria que serão adotados, no que pese pressões externas para a adoção de práticas de auditoria mais qualitativas, no âmbito das instituições de controle, notadamente, nos Tribunais de Contas.

- Dimensão organizacional – relaciona-se à discussão e à análise de mudanças que vêm ocorrendo no âmbito das EFS's, com vistas a adequar sua estratégia organizacional para conduzir os trabalhos dessa natureza.

- Dimensão gerencial – relaciona-se às práticas gerenciais voltadas para os resultados e a melhoria do desempenho, tanto no âmbito da administração pública quanto das próprias EFS. Especificidades do gerenciamento público devem ser abordadas como forma de discutir as limitações e as possibilidades da auditoria de

desempenho a serem utilizadas como ferramenta de aumento da *accountability* democrática e de melhoria dos serviços públicos (GOMES, 2002).

O conhecimento dessas dimensões e de suas influências no caso concreto constitui uma ferramenta importante a ser utilizada pelos estudos que pretendam identificar as possibilidades de atuação das entidades de controle em auditoria operacional. No âmbito do controle externo, o Tribunal de Contas da União tornou-se pioneiro na realização de auditorias operacionais, o órgão, desde a década de 1980, vem buscando alinhar-se à tendência internacional de avaliação dos resultados alcançados por programas, projetos, atividades, órgãos e entidades da administração pública (FLEISCHMANN, 2018).

A difusão desta prática para os Tribunais de Contas (TC's) estaduais e municipais se deu através do Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros – Promoex, com o apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, com o objetivo de fortalecer institucionalmente e modernizar os TCs pelo incremento da eficácia, eficiência e efetividade das ações de controle e dos mecanismos de articulação social (FLEISCHMANN, 2018).

Feitas as explanações introdutórias – históricas e conceituais nesse tópico, pode-se avançar para os elementos materiais a caracterizarem a auditoria operacional. Nesse contexto pode-se trazer o controle substancial – relacionado com o mérito dos gastos públicos e com os resultados das ações governamentais – da gestão pública, é forma de complemento do controle formal – ou de legalidade, devido às transformações experimentadas pela administração pública, principalmente no século XX, em um contexto de transição de seu modelo burocrático para o gerencial como visto no presente estudo e como forma de avançar o estudo da auditoria, como previsto no presente estudo.

A CRFB/88, artigos 70 a 75, determinam tanto para o sistema de controle interno de cada Poder quanto para os Tribunais de Contas brasileiros, a avaliação de aspectos operacionais e de desempenho das ações governamentais – controle substancial, portanto.

A responsabilidade primária pela avaliação dos programas governamentais é do sistema de controle interno dos Poderes. Os Tribunais de Contas, por sua vez, devem realizar auditorias de natureza operacional para o exercício externo do controle substancial. Quanto maior o nível de integração entre o controle interno e o externo, melhores serão os resultados das avaliações.

Silva (2006, p. 202) confirma a relevância da utilização das auditorias operacionais para o controle substancial da administração pública:

Na época atual, quando a sociedade está mais esclarecida e consciente de seus direitos, não se admite mais que o controle da administração pública, realizado pelos Tribunais de Contas, se reduza basicamente ao exame da conformidade e da regularidade dos gastos públicos, deixando de avaliar os aspectos da economia, eficiência, eficácia e efetividade, quando da execução dos programas governamentais. O instrumento a ser utilizado para essa avaliação é, sem sombra de dúvida, a auditoria de natureza operacional.

A Auditoria Operacional consiste no acompanhamento e na avaliação da ação governamental, compreendendo a implementação de programas, a execução de projetos e atividades, a gestão de sistemas e a administração de órgãos e entidades, tendo em vista a utilização econômica dos recursos públicos, a eficiente geração de bens e serviços, o cumprimento das metas programadas e o efetivo resultado das ações governamentais.

Essa nomenclatura não guarda homogeneidade entre as diversas Entidades Fiscalizadoras Superiores. Existem diversas denominações, tais como: Auditoria de Desempenho, Administrativa, de Gestão, de Otimização de Recursos e de Resultados, contudo os instrumentos e finalidades, a pesar das distintas denominações, são similares.

Registre-se, contudo, que o Tribunal de Contas da União adota a nomenclatura de Auditoria de Natureza Operacional, abrangendo duas modalidades: Auditoria de Desempenho Operacional – exame da ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia – e Avaliação de Programa – exame da efetividade dos programas e projetos governamentais.

Apesar das diferenças terminológicas indicadas, para os efeitos desta pesquisa, por questões didáticas, utilizaremos os termos “Auditoria de Desempenho” e “Auditoria Operacional” como expressões de mesmo significado, registrando que para uma avaliação completa das ações governamentais, faz-se imperativo coordenar os exames de legalidade com os de desempenho, como sugere a metodologia da auditoria integrada.

Importa salientar, ainda que nas auditorias operacionais, realizadas em programas de governo, a equipe deve identificar os indicadores de desempenho utilizados pela Administração para acompanhar e avaliar a sua execução, observando os critérios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Esses indicadores

devem ser expressos em termos quantitativos e/ou qualitativos, considerando-se o fator temporal. As suas fontes devem ser identificadas e validadas pelos auditores.

Os indicadores de desempenho devem reunir algumas qualidades, para que sejam válidos: acessibilidade: o custo de levantamento deve ser razoável, com facilidade de cálculo e interpretação; cobertura: o indicador deve compreender todos os elementos necessários à representação da meta; estabilidade: o indicador deve ser formulado de modo a permitir comparações ao longo do tempo; objetividade: o indicador não deve ser ambíguo; pertinência: o indicador deve ser compatível com o objeto que se almeja mensurar; precisão: a margem de erro deve ser aceitável; rastreabilidade: a Administra deve registrar todos os elementos considerados na formulação do indicador; relevância: o indicador deve ser essencial para informar, controlar, avaliar e tomar decisões; seletividade: o indicador deve identificar os aspectos e resultados principais da meta; sensibilidade: o indicador deve ser capaz de permitir a percepção de pequenas variações em sua medida, e, j) simplicidade: o indicador deve ser de fácil compreensão.

É importante ressaltar que nem todas ações governamentais são passíveis de mensuração física. Grateron (1999, p. 109), informa da dificuldade de medição dos efeitos da política governamental implementada, mesmo ela possua indicadores de desempenho:

Quiçá o problema principal na implantação de sistemas de controle de gestão na administração pública seja a dificuldade na mensuração do custo das entradas (*inputs*), da qualidade das saídas ou serviços (*outputs*) e dos efeitos ou benefícios advindos (*outcomes*). (...) Pode-se entender como fundamental, na avaliação da *performance*, por meio da utilização de indicadores como sistema de informação para suportar a tomada de decisões na administração pública, a qualidade e adequação dos recursos de entrada ou *inputs*, uma vez que, muitas vezes as ineficiências e ineficácias têm a sua origem na utilização de recursos de entrada inadequados, introduzindo-se distorções importantes desde o começo, as quais terão seu efeito na qualidade do serviço prestado.

Cabe, no caso de algumas dificuldades concernentes ao processo de medição por indicadores aos auditores identificá-las, dentre as quais destacam-se: dificuldade de apropriação de custos dos programas, manipulação das entradas – insumos – e dos dados constantes do sistema de informação e mensuração de resultados exclusivamente em termos quantitativos.

Faz-se mister medir os resultados, em série histórica, relacionando-os, com outros de programas com características semelhantes. Também é importante verificar

se são realizadas, com regularidade, avaliações de cenário concernentes, por exemplo, aos impactos das políticas governamentais vigentes e às mudanças tecnológicas que permitam ratificar ou sugerir a adoção de outros indicadores. O desempenho de grupo setorial, nacional ou estadual, com características similares ou comparáveis às do órgão ou entidade também pode auxiliar a avaliação. É importante observar se a Administração realiza pesquisas quanto ao atendimento das necessidades da comunidade beneficiada pelo programa, bem como identificar os aspectos que não foram contemplados com pelo menos um indicador por meta.

Também é possível estender a análise dos resultados para questões relacionadas à equidade, medida pela possibilidade de acesso dos grupos sociais menos favorecidos aos serviços públicos prestados, comparando-a com parâmetros disponíveis, e avaliando, desta forma, o nível de distribuição equânime destes. Na análise dos critérios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, algumas considerações são importantes, a fim de que seja efetuada a adequada avaliação de desempenho do programa.

4.3 Estrutura conceitual básica e características da Auditoria Operacional

A pesar dos vários conceitos e definições utilizados pelas EFS a respeito do significado e orientação da auditoria operacional as mesmas possuem em comum a compreensão de que se trata de uma forma de avaliação dos chamados “Es”: economicidade, eficiência e eficácia (ou efetividade). A definição recentemente cunhada pela Intosai nas suas Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional (2004), divulgadas simultaneamente em cinco idiomas, resultou desse consenso profissional:

La auditoría del rendimiento es un examen independiente de la eficiencia y la eficacia de las actividades, los programas o los organismos de la Administración pública, prestando la debida atención a la economía, y con el propósito de llevar a cabo mejoras (INTOSAI, 2004, p. 11).

Apesar desse aparente consenso conceitual, existem discussões acadêmicas acerca das linhas demarcatórias entre a auditoria de desempenho e a avaliação. Barzelay (1997) entende defende a tese de que a auditoria de desempenho não é auditoria propriamente dita, mas de uma atividade intermediária entre a auditoria tradicional e a avaliação de programas. Para ele, a auditoria propriamente dita se

funda em verificações, ao passo que a auditoria de desempenho está alicerçada no exercício de julgamentos. Pollitt *et al* (1999) entendem, em refutação a Barzelay que até mesmo a auditoria de regularidade envolve juízo de valor e portando julgamento, sendo assim, para os autores auditoria formal e materialmente.

Diferentemente das auditorias tradicionais, nas quais os procedimentos e rotinas são perfeitamente definidos e os auditores executam, muitas vezes, programas-padrão, nas auditorias operacionais o planejamento é dinâmico, flexível e contínuo, estendendo-se por todo o curso dos trabalhos.

É dizer, ao contrário do que ocorre com as auditorias de regularidade, em uma auditoria operacional o início dos trabalhos de análise não indica que já há uma decisão da EFS acerca da realização daquele exame. Com efeito, cada auditoria operacional é precedida de uma etapa denominada análise preliminar, na qual se estabelece se existem as condições requeridas para a execução da auditoria – análise principal – e, caso existam, é apresentada uma proposta de auditoria junto com um plano de trabalho (INTOSAI, 2004, p. 65).

No entanto, é possível até mesmo que a análise preliminar, recomende que a auditoria não seja realizada, entre outros motivos, caso não sejam identificadas oportunidades de melhoria nos programas ou entes objeto do exame, ou seja, uma viés utilitarista da modalidade de auditoria que afasta o formalismo puro para a busca de efetividade material da atividade de controle externo o que torna a própria atividade dotada de razão de economicidade.

Em relação às fiscalizações de regularidade, o processo de realização das auditorias operacionais é geralmente mais longo e interativo, participando dele outros atores e a própria entidade auditada. Os critérios de auditoria não estão pré-estabelecidos por leis e normas aplicáveis ao objeto de estudo. Dentre as possíveis fontes de critérios para auditorias de desempenho, podem ser enumerados, de acordo com as normas da Intosai: referências a comparações históricas e comparações com melhores práticas; normas, experiências e valores profissionais; indicadores-chave de desempenho; conhecimentos científicos novos ou já consolidados; critérios utilizados previamente em auditorias similares ou empregados por outras EFS; organizações que realizem atividades semelhantes ou tenham programas similares; e bibliografia sobre a matéria em questão (INTOSAI, 2004, p. 60-61).

Construídos a partir de fontes dessa natureza, os critérios de auditoria precisam ser validados junto aos auditados e a especialistas. Para esse fim, o

arcabouço procedimental usado pelas EFS prevê a realização de “painéis de referência” com a participação de representantes da sociedade civil e de instituições como universidades e institutos de pesquisa, que são convidados a discutirem o planejamento e os achados de auditoria, apreciando desde a consistência lógica e o rigor metodológico do trabalho até o mérito das questões abordadas. Enquanto a auditoria de regularidade tem seu escopo restrito às demonstrações financeiras e normas legais, a auditoria operacional é bastante abrangente por natureza, apresenta mais pontos de discussão e argumentação e, portanto, é mais susceptível de julgamentos e interpretações. Na primeira, as evidências são normalmente conclusivas, enquanto na segunda elas devem ter um caráter mais persuasivo e convincente (INTOSAI, 2001).

Os relatórios são outro traço distintivo da auditoria operacional em relação aos exames tradicionais, pois, nas auditorias operacionais eles podem variar consideravelmente em extensão, forma e natureza, enquanto que os mesmos nas auditorias de regularidade são elaborados a partir de um perfil previamente estabelecido e pouco mutável. O produto das auditorias operacionais é consubstanciado através de relatórios construtivos, contendo informações úteis para o processo gerencial e decisório, em lugar dos achados próprios das auditorias tradicionais, que reportam apenas desconformidades, sendo, do ponto de vista prático e material, menos atrativos aos próprios fins do controle externo em atuação preventiva ou concomitante.

A pesar de ser um campo relativamente novo, a auditoria operacional vem sendo forjada a partir de outras fontes profissionais e disciplinares já estabelecidas, como argumentam (POLLITT *et al*, 1999). A mistura particular destas fontes e influências varia de lugar para lugar.

Segundo Barzelay (2002) os efeitos da auditoria tradicional se traduzem na garantia da observação de critérios e regras formais, impedindo ou retificando procedimentos que representem desvios (*accountability* de regularidade), enquanto que a auditoria de desempenho resultam na responsabilização das organizações pelos resultados obtidos, mais do que pelo seu funcionamento (*accountability* de desempenho). O quadro 2 abaixo apresenta uma síntese das características da auditoria operacional e da auditoria de regularidade:

Quadro 2 – Características dos tipos de auditoria – conformidade/operacional

Aspecto	Auditoria de conformidade	Auditoria Operacional
Planejamento	Rígido, procedimentos pré-definidos, programas padronizados	Criativo, flexível, contínuo
Processo	Homogêneo, linear e pouco iterativo	Dinâmico, muito iterativo, geralmente mais longo
Atores	Poucos (auditores e auditados)	Variados e numerosos (especialistas, sociedade civil, universidades, institutos de pesquisa)
Perfil do auditor	Conhecimentos de contabilidade, finanças e direito	Formação abrangente, visão sistêmica, capacidade analítica, habilidades interpessoais, treinamento em administração, políticas públicas, ciências sociais, métodos de investigação científica
Papéis do auditor	Juiz/magistrado, contador público	Pesquisador/cientista, consultor de gestão
Fontes de critérios	Leis, normas e regulamentos	Comparações, experiências, indicadores, conhecimento científico, bibliografia
Escopo	Restrito a demonstrações financeiras e normas legais	Abrangente, alcançando todas as operações do ente auditado
Evidências	Conclusivas, exatas	Persuasivas, convincentes
Formato dos relatórios	Padronizados	Variam em extensão, forma e natureza
Abordagem	Neutra (achados de auditoria)	Construtiva (avaliações e recomendações)

Fonte: Elaboração Própria (2022).

Dois dos atributos mais importantes da auditoria operacional – os critérios e os métodos utilizados – destacados para fins da presente pesquisa, serão discutidos com maior profundidade nas próximas seções.

4.4 Princípios gerais das Auditorias Operacionais/critérios de auditoria

De acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores desenvolvidas pela Intosai, a auditoria operacional possui características próprias que a distingue das auditorias tradicionais, com uma maior flexibilidade na

escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e formas de comunicação.

Conforme definido pelas normas, essa auditoria é mais aberta a julgamentos e interpretações e seu relatório é mais analítico e argumentativo. Ainda, definem que a auditoria operacional requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica.

Conforme define a Issai 300, a auditoria operacional oferece novas informações, conhecimento ou valor ao proporcionar novas percepções analíticas – análises mais amplas ou novas perspectivas –; tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas; proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria; e fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria.

Conforme define Issai 300, a auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficácia, eficiência, efetividade e equidade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. Podem também ser avaliadas outras dimensões em razão da sua relevância para a delimitação do escopo das auditorias.

4.5 Os princípios de Auditoria Operacional e seus critérios

De acordo com a Intosai (2004, p. 119), em auditoria de desempenho “*Los criterios de auditoría son niveles razonables y alcanzables de rendimiento en comparación con los cuales pueden evaluarse la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades*” – os chamados três “Es”.

Apesar de corresponderem às principais medidas de mérito embutidas no conceito de auditoria operacional, nem sempre os “Es” são definidos de modo uniforme pelos órgãos de controle e pela doutrina.

4.5.1 Economicidade

Economicidade pode ser entendida como os recursos adquiridos ou aos recursos utilizados na produção, mas ambas hipóteses se ajustam ao conceito. O quadro 3 elenca definições do termo economicidade conforme – Intosai e EFS:

Quadro 3 – O termo “economicidade”

Entidade	Definição
Intosai	Reduzir ao mínimo o custo dos recursos utilizados para desempenhar uma atividade a um nível de qualidade apropriado (INTOSAI, 2001, p. 72).
AGN (Argentina)	Consideração dos custos dos insumos utilizados. Também recebe o nome de indicador de esforço ou <i>inputs</i> da produção (LAS HERAS, 2003, p. 107).
Algemene Rekenkamer (Holanda)	Compreende um juízo sobre os recursos humanos, financeiros e materiais utilizados. A pergunta central é: dado um contexto político e social, tem-se trabalhado com sobriedade na aquisição e emprego dos recursos? (ARAÚJO, 2001, p. 38).
NAO (Inglaterra)	Minimização de custo dos recursos adquiridos ou usados, considerando-se a qualidade apropriada (NAO, 1995, p. 7).
OAG (Canadá)	Designa os termos e condições de aquisição de recursos financeiros, humanos e materiais. Uma operação econômica deverá adquirir esses recursos em qualidade e quantidade adequadas, ao mais baixo custo (OAG, 1995, p. 28).
TCU (Brasil)	Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (TCU, 2000, p. 107).

Fonte: Elaboração Própria (2022).

Assim, pode-se sintetizar a expressão economicidade para fins desse estudo, considerando-se a mesma como critério de auditoria operacional com o sentido de medida de adequação dos recursos – em seu sentido amplo – adquiridos e/ou utilizados, em termos de qualidade, quantidade, oportunidade e custo.

4.5.2 Eficiência

A eficiência mantém estreita ligação com a economicidade, já que também neste caso a questão central se refere aos recursos utilizados (INTOSAI, 2004).

Segundo Simon (1971, p. 188), o termo eficiência foi considerado como sinônimo de eficácia praticamente até o fim do século XIX, conforme sua definição pelo Oxford Dictionary: “aptidão ou poder de realizar, ou sucesso na realização do objetivo desejado; poder adequado, efetividade, eficácia”.

Contudo o termo passou a ser utilizado como representação da relação entre fatores de produção e produtos, conforme explica o autor, e com tal sentido tornou-se popular no campo economia nos primórdios do século XX, uma vez que o termo representa a ótima utilização dos fatores de produção disponíveis e limitados para a produção de bens e serviços. O quadro 4 enumera definições de eficiência – Intosai:

Quadro 4 – O termo “eficiência”

Entidade	Definição
Intosai	Relação entre o produto – expresso em bens, serviços ou outros resultados – e os recursos utilizados para produzi-los (INTOSAI, 2001, p. 73).
AGN (Argentina)	Indica as condições de operação segundo as quais se maximiza o produto por unidade de recurso utilizado ou se minimizam os recursos para uma dada quantidade ou qualidade de produtos (LAS HERAS, 2003, p. 106).
Algemene Rekenkamer (Holanda)	Relaciona-se com a economia. A pergunta central é: com os recursos empregados tem-se obtido um rendimento máximo, ou com menos recursos alcança-se o mesmo resultado (considerando a qualidade e o tempo decorrido)? (ARAÚJO, 2001, p. 38).
NAO (Inglaterra)	Relação entre os bens, serviços ou outros resultados produzidos e os recursos utilizados para obtê-los. Até que ponto um resultado máximo é obtido de um dado insumo, ou um insumo mínimo é usado para um determinado resultado? (NAO, 1995, p. 7).
OAG (Canadá)	Relação entre os bens ou serviços produzidos e os recursos utilizados para produzi-los. Uma operação eficiente produz o máximo de resultados para qualquer conjunto de recursos disponíveis, ou dispõe de um mínimo de recursos para qualquer quantidade e qualidade de serviços executados (OAG, 1995, p. 28).
TCU (Brasil)	Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. O resultado expressa o custo de uma unidade de produto final em um dado período de tempo (TCU, 2000a, p. 109).

Fonte: Elaboração Própria (2022).

É razoável entender-se que a eficiência é a capacidade, de utilizando-se dos fatores de produção, produzir-se o máximo possível – bens e/ou serviços. Não restringindo-se, contudo, a tipos de operações com *inputs* e *outputs* tangíveis, uniformes e mensuráveis ou ainda, que estaria restrito a aspectos relativos a custos.

Considerando-se ao antes dito, o objetivo de uma auditoria operacional realizada segundo o critério da eficiência poderá compreender, conforme o mencionado, um ou vários dos seguintes aspectos: o fato de que a eficiência é levada em consideração nos procedimentos e sistemas de informação da gerência, assim como nas práticas ou sistemas operacionais de um órgão; a adequação e a confiabilidade dos sistemas e procedimentos que servem para medir e reportar a eficiência; o grau de eficiência alcançado por um órgão ou uma operação em função de critérios razoáveis; os esforços de um órgão para envolver as possibilidades de melhoria da eficiência ou para explorá-las (OAG, 1995, p. 16).

4.5.3 Eficácia e efetividade

As Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional da Intosai (2004) referem-se ao terceiro “E” como *effectiveness* na sua versão oficial no idioma

inglês. O problema do termo reside em sua tradução para a língua portuguesa, pois, nessa transposição gera tradução como eficácia, ora como efetividade, embora etimologicamente tais palavras não tenham o mesmo conteúdo:

Eficaz. (...) 1. Que produz o efeito desejado; que dá bom resultado: *medida eficaz; tratamento eficaz.* (...)

Efetivo. (...) 1. Que se manifesta por um efeito real; positivo: *negócio efetivo; promessa efetiva.* (...) 4. O que existe realmente. (...) (FERREIRA, 1986, p. 620).

Las Heras (2003, p. 108) afirma que eficácia e efetividade são termos algumas vezes utilizados indistintamente, embora tenham sentidos diferentes. Para ele, efetividade é o indicador mais apropriado para uso desde o ponto de vista do enfoque no cidadão. Avalia a produção estatal desde a ótica de quem a recebe. As coisas que o Estado faz ou produz (relacionadas à eficácia) não são suficientes para medir a qualidade de suas prestações. A efetividade também é denominada de indicador de satisfação. Trata-se de uma medida mais subjetivista que objetivista.

Aragão (1997, p. 107) vê a efetividade como o: “valor social do produto”. Por ser essencialmente valorativa, é uma dimensão de mensuração complexa. Dessa forma, a efetividade se afere no mundo real, fora da organização ou programa, ao passo que a eficácia – assim como a economicidade e a eficiência pode ser medida sem sair da organização ou programa.

Nas principais EFS, auditorias operacionais consideram apenas três “Es”: economicidade, eficiência e *effectiveness* (eficácia ou efetividade). Embora o referencial teórico e metodológico utilizado pelo TCU seja compatível com os ditames técnicos da Intosai e das principais EFS, difere destes quando adota quatro “Es” e não três, distinguindo as auditorias de eficácia das de efetividade.

As chamadas “auditorias de natureza operacional” do TCU abrangem a auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programa. A primeira tem por objetivo examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia. Focaliza o processo de gestão, investigando o funcionamento dos programas e o cumprimento de metas quantificáveis, como, por exemplo, o número de escolas construídas, de vacinas aplicadas, de servidores treinados ou de estradas recuperadas em relação ao previsto nos planos de governo ou na legislação específica. A segunda busca examinar a efetividade dos programas e projetos. Prioriza os efeitos produzidos pela intervenção governamental, agregando à análise

dimensões que permitam à equipe pronunciar-se, por exemplo, sobre a redução da evasão escolar, a erradicação de doenças contagiosas, a qualidade dos serviços prestados pela Administração ou a redução dos índices de acidentes no trânsito (TCU, 2000). O quadro 5 abaixo apresenta o terceiro “E”.

Quadro 5 – O terceiro “E” (*effectiveness*, eficácia ou efetividade)

Entidade	Definição
Intosai	Medida em que se cumprem os objetivos e relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de uma atividade (INTOSAI, 2001, p. 72).
AGN (Argentina)	Cumprimento de metas e objetivos dos programas, projetos e operações, orientando-se a partir dos resultados e não dos custos. Sistemicamente se pode também medir de forma relativa, definida como o grau em que os <i>outputs</i> atuais do sistema se correspondem com os <i>outputs</i> desejados (LAS HERAS, 2003, p. 107).
Algemene Rekenkamer (Holanda)	A pergunta a ser feita é: a política empregada tem conduzido aos efeitos previstos? Essa questão se divide em duas partes, a saber: foram conseguidos os objetivos da política? Os objetivos alcançados são resultados da política seguida? (ARAÚJO, 2001, p. 38).
NAO (Inglaterra)	Relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais alcançados de projetos, programas e outras atividades. Até que ponto os bens, serviços ou outros resultados produzidos alcançam os objetivos das políticas norteadoras, finalidades operacionais e outros efeitos pretendidos, com sucesso? (NAO, 1995, p. 7).
OAG (Canadá)	Medida em que os resultados reais de uma atividade correspondem aos objetivos das mesmas. Nos casos em que houver efeitos negativos involuntários da atividade, deverá ser julgada com base no saldo líquido dos resultados positivos e negativos (OAG, 1995, p. 28).
TCU (Brasil)	Grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (TCU, 2000, p. 108).

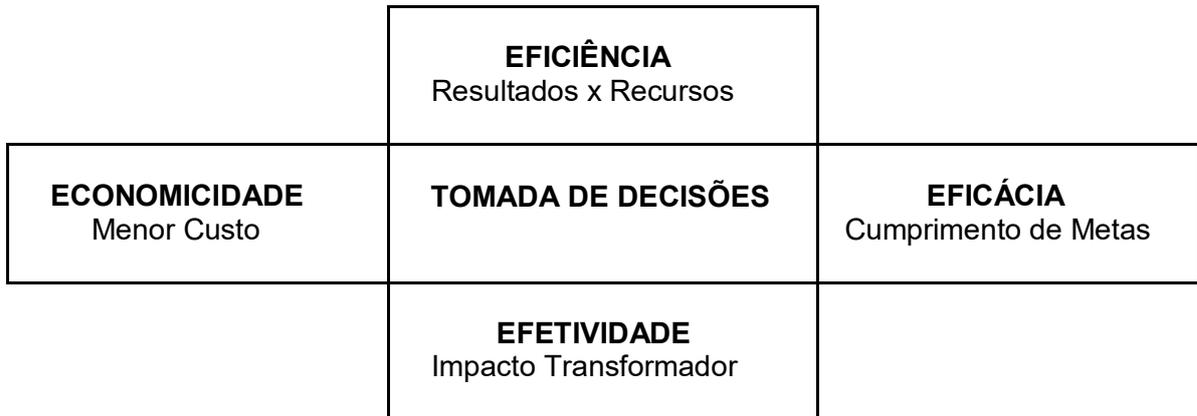
Fonte: Elaboração Própria (2022).

A efetividade, por sua vez, é: “definida como a relação entre os resultados – impactos observados – e os objetivos – impactos esperados” (TCU, 2000, p. 107).

Quanto à efetividade, no Manual de Auditoria de Natureza Operacional, o Tribunal de Contas da União (2000, p. 107) conceitua: “(...) relação entre os resultados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados)”.

Matos (2002) relaciona os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade com o processo decisório, como demonstrado na figura abaixo.

Figura 1 – Relação da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade e as decisões



Fonte: Matos (2002, p. 125).

O auditor deverá, portanto, examinar se a aquisição de recursos é realizada oportunamente, ao menor custo possível, na quantidade e qualidade adequadas, identificando os fatores antieconômicos. Tais fatores podem ser referentes a recursos humanos, materiais ou financeiros: a) recursos humanos: os seus custos podem ser extraídos do mercado de trabalho. Os fatores antieconômicos envolvidos em sua administração são referentes a despesas desnecessárias, qualidade do trabalho ou tempo despendido; b) recursos materiais: tomam-se como referências os preços de mercado, podendo ser verificados os elementos indicativos de desperdício, e, c) recursos financeiros: devem ser focados, observando-se, entre outros fatores, o planejamento financeiro deficiente que pode gerar uma diferença expressiva entre o executado e o orçado.

Considerando-se que a avaliação de eficiência compara os recursos empregados (*inputs*) com os produtos gerados/serviços prestados (*outputs*), uma operação será eficiente, se for obtido o melhor resultado possível com recursos determinados. A eficiência poderá ou não ser aferida em termos monetários.

Objetivando mensurar a eficiência de uma operação, deve-se avaliar o benefício do serviço prestado ou do bem adquirido em relação ao seu custo e comparar este benefício com uma referência ou padrão estabelecido. Posteriormente, são elaboradas recomendações para a melhoria dos resultados verificados.

As operações são ineficientes quando são formados excedentes ou déficits de produtos ou de serviços, o incremento de recursos não gera as melhorias esperadas, ou quando, mantendo-se determinados recursos em termos relativos,

reduz-se a qualidade dos serviços prestados ou dos produtos ofertados aos demandadores do mesmos – a coletividade.

A eficiência pode ser deduzida da relação lógica existente entre as metas alcançadas com o tempo e o custo reais respectivos, e as metas previstas com o tempo e o custo programados para o seu cumprimento, considerando-se que, quanto menores forem o custo e o tempo para o cumprimento de uma meta, mais eficiente será o processo.

Já no que diz respeito à avaliação da eficácia, é essencial observar se as realizações estão de acordo com as metas programadas e o tempo previsto para alcançá-las coincide de forma aceitável o da previsão com o da execução.

Considerando que a eficácia compreende o nível de cumprimento das metas estabelecidas, comparando os resultados alcançados com os previstos, faz-se necessário um planejamento criterioso. São aspectos relevantes na mensuração da eficácia as metas previstas e tempo de execução correspondente.

Araújo (2001, p. 36) compara a eficiência à eficácia, enfatizando que a primeira se relaciona com o processo (meio) e a segunda, com os resultados (fins):

A eficácia interage com a eficiência. Quanto maior for a segunda, maior será a possibilidade de se alcançar a primeira, mas essa condição não pode ser aceita como regra geral. Às vezes, os recursos são utilizados da forma mais racional possível, as ações são realizadas corretamente, mas os esforços são direcionados incorretamente, ou seja, o fim não é alcançado. Por outro lado, é oportuno frisar que não é recomendável a eficácia momentânea, ou seja, alcançar um determinado fim utilizando os recursos de forma errônea. Em síntese, podemos afirmar: eficiência é meio; eficácia é fim; eficiência é fazer bem; eficácia é fazer o que é certo.

No âmbito público, o resultado efetivo não pode ser avaliado com base exclusivamente nos produtos de um programa, mas, em relação aos seus impactos sociais, tendo qualitativos quanto quantitativos. Dessa forma, a análise da efetividade verificará se foi gerado um impacto transformador da realidade para o público-alvo do programa – a sociedade –, tendo sido satisfeitas as suas necessidades. Os impactos devem ser mensurados primeiramente junto aos usuários, e, em um segundo momento, a outros atingidos de maneira indireta.

A avaliação dos impactos de um programa constitui um processo complexo, porém é essencial para que se obtenha a compreensão da relação entre as causas e efeitos, e sua associação aos resultados alcançados. Sua mensuração é realizada mediante a relação entre resultados e objetivos, identificados e ordenados

hierarquicamente, com a ponderação respectiva, pois, com frequência, tais objetivos são complementares ou concorrentes. Portanto, a condução de uma avaliação requer do auditor capacidade analítica, estratégica e conceitual.

Além dos critérios aqui mencionados ou dimensões de desempenho examinadas, o TCU afirma que “outras, a elas relacionadas, poderão ser explicitadas em razão de sua relevância para a delimitação do escopo das auditorias operacionais” (BRASIL, 2010, p. 12). Nesse sentido, o tribunal destaca o exame da equidade, como sendo derivado da dimensão de efetividade da política pública, e que “baseia-se no princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado” (BRASIL, 2010, p. 13).

4.5.4 Outros critérios

Há, ainda, um quinto “E”, de *ejecutividad* no idioma espanhol, como indicador de oportunidade, que pondera o valor tempo, ou seja, a disponibilidade ou acessibilidade temporal dos insumos, produtos intermediários e finais por parte dos usuários. Denomina-se também de indicador de serviços, de prazo de resposta ou de demora de atendimento. No entanto, o próprio autor reconhece que a entrega oportuna dos insumos e produtos já está implícita nos indicadores de eficiência e eficácia (LAS HERAS, 2003).

De acordo com o modelo adotado nesta pesquisa, os 4 “Es” englobam tais critérios: os dois primeiros – boas práticas e boa governança – estariam contidos na dimensão da eficiência, como definida anteriormente; o atendimento de metas se confunde com a eficácia; e a qualidade do serviço pode referir-se à eficácia, se observada desde o ponto de vista dos planos da Administração, ou à efetividade, segundo a perspectiva do cidadão usuário. Barzelay (2002, p. 10) classifica a avaliação de qualidade de serviço como um caso especial de auditoria de efetividade de programa. Neste caso, consideram-se os objetivos do programa como definidos no estágio de produto e não no de impacto.

Em suas auditorias de natureza operacional, o TCU tem formulado questões específicas com vistas a avaliar a equidade na implementação das políticas públicas. Trata-se de examinar a alocação equitativa dos recursos dos programas, levando-se em conta as diversidades de gênero, raça, renda e outras. Como nos demais casos, o que se observa, a rigor, é muito mais a explicitação de determinado aspecto que a

EFS prioriza examinar do que propriamente o aparecimento de uma nova dimensão de desempenho. Por tais razões, este estudo assume como critérios de auditoria operacional apenas os 4 “Es” antes definidos e delimitados, que correspondem às dimensões de desempenho mais difundidas pela comunidade profissional.

4.6 Ciclo da Auditoria Operacional: o planejamento, a execução, o relatório e o monitoramento

A auditoria operacional, contempla, com o fim de avaliar aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de uma gestão, a adoção vários procedimentos para tanto. Ao final, se for o caso, propondo recomendações para melhorar o desempenho da administração pública fiscalizada. Contudo, essa responsabilidade recai sobre o administrador, última análise, cabendo ao mesmo a responsabilidade primária por implementar ações capazes de assegurar o incremento da performance operacional estatal.

Para alcançar seus objetivos, explana Araújo (2006, p. 65-66): “a auditoria operacional é desenvolvida, basicamente, em quatro estágios: planejamento, execução, relatório e acompanhamento”.

No mesmo sentido as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores – Issai, desenvolvidos pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai e traduzidas pelo TCU, notadamente as que se relacionam com o processo de Auditoria Operacional, informam que tal processo divide-se em quatro fases: 1) Planejamento da auditoria – consiste na seleção de temas, pré-estudo e desenho da auditoria; 2) Execução – consiste na coleta e análise de dados e informações; 3) Relatório – consiste na apresentação dos resultados da auditoria: respostas às questões de auditoria, achados, conclusões e recomendações aos usuários; 4) Monitoramento – consiste em determinar se as ações adotadas em resposta aos achados e recomendações resolveram os problemas e/ou deficiências subjacentes (INTOSAI, 2019).

A figura 2 abaixo apresenta as etapas do ciclo ou processo de auditoria operacional, na perspectiva da Intosai.

Figura 2 – Processo de auditoria operacional



Fonte: (INTOSAI, 2019, p. 2).

O manual de auditoria de natureza operacional – Manop, do TCU, por outro lado, define que devem ser observadas duas etapas: levantamento da auditoria e execução. Sendo que a etapa de planejamento é subdividida nas seguintes etapas: Planejamento do Levantamento de Auditoria; Análise Preliminar do Objeto de Auditoria; Coleta de Dados sobre Desempenho; Especificação dos Critérios de Auditoria; e Preparação do Relatório do Levantamento de Auditoria.

4.6.1 Planejamento

A etapa de planejamento é dividida em duas partes distintas e complementares. A primeira delas consiste na seleção do tema, de forma integrada ao planejamento estratégico da organização de controle e ao sistema de planejamento anual (BRASIL, 2010). “A segunda é relacionada ao planejamento individual de cada auditoria, concentrando-se em o que auditar, que critérios aplicar e que métodos de coleta e análise de dados usar” (INTOSAI, 2019, p. 3).

Importa, ser ressaltado aqui que, o objetivo da auditoria operacional é fornecer informações acerca do desempenho da atividade governamental e oferecer oportunidade de aperfeiçoamento, para tanto o objeto escolhido precisa ser relevante bem como o melhor atendimento das demandas da sociedade (BRASIL, 2010).

Nesse sentido, a seleção do tema deve ser baseada em critérios e métodos que auxiliem os auditores para o desempenho da auditoria operacional. O TCU destaca quatro critérios de seleção que podem ter maior ou menor peso no processo de escolha, são eles: agregação de valor, materialidade, relevância e vulnerabilidade.

Planejar é a técnica de tomar ou não uma decisão hoje, em que se busca antever as suas implicações futuras. É uma ação racional em que se tenta antever ocorrências e decide em consonância com tais circunstâncias. É função básica da administração e, também da atividade auditorial. Na auditoria é o “trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados; elaboração, por etapas, com bases técnicas – especialmente no campo socioeconômico –, de planos, programas com objetivos definidos”, conforme define o Dicionário Aurélio (FERREIRA, 1986).

Segundo Megginson *et al* (1998, p. 129), o planejamento pode ser concebido como: “O processo de estabelecer objetivos ou metas, determinando a melhor maneira de atingi-las. O planejamento estabelece o alicerce para as subsequentes funções de organizar, liderar e controlar, e por isso é considerado função fundamental do administrador”.

O planejamento é a primeira etapa do processo auditorial, e é nela que se obtém a percepção geral do trabalho a ser realizado, ou seja, definem-se as diretrizes – princípios norteadores –, os objetivos – o que se pretende realizar em termos de metas – e as ações necessárias para implementação – procedimentos metodológicos –, bem como identificam-se as questões que deverão ser respondidas.

O objetivo fundamental é obter e avaliar as principais informações sobre um programa, projeto ou ente examinados, para fornecer subsídios à elaboração do plano de auditoria e permitir uma adequada realização dos exames, com a identificação das áreas que serão examinadas e os respectivos critérios auditoriais.

Entre a fase de planejamento e a execução é feita uma análise específica como elo fundamental entre as etapas da auditoria. É nesse momento efetua-se a avaliação dos pontos identificados no estágio inicial do planejamento, de modo a estabelecer se será ou não necessário examinar os assuntos de potencial importância e a profundidade a ser adotada na fase de execução.

Na fase de planejamento são aplicadas técnicas e coletados dados que facilitam a definição do foco do trabalho, isto é, as questões levantadas a serem abordadas na auditoria propriamente dita – execução. Entre as ferramentas de modelagem de dados que podem ser empregadas, destacamos: Modelo de Marco Lógico; e Modelo de Insumo Produto.

O modelo de insumo-produto facilita os trabalhos de análise acerca da economicidade, eficiência, eficácia e, também, da efetividade do objeto da auditoria,

podendo ser, portanto, utilizado nos dois tipos de auditoria de natureza operacional: auditoria de desempenho operacional e avaliação de programas. Ademais, a identificação dos principais processos permite que se apure o controle que os gestores têm sobre esses processos.

Outra técnica muito difundida, preferencialmente na fase de planejamento e que pode ser revista durante a fase de execução dos trabalhos, conhecida como análise de atores (*stakeholder*) identifica inicialmente, através de entrevistas abertas com os gestores, quais são os *stakeholders* relevantes para o programa ou entidade auditado. Numa fase posterior, esses atores relevantes são submetidos a questionários estruturados ou semiestruturados, com o propósito de coletar informações para: a) identificar pessoas ou grupos de pessoas interessadas na melhoria do desempenho de suas instituições e obter apoio para introduzir mudanças; b) identificar conflito de interesse entre as partes envolvidas, possibilitando, dessa forma, diminuir os riscos envolvidos no desenvolvimento de um programa/projeto; c) obter grande quantidade de informações sobre um determinado programa/projeto; d) desenvolver estratégia que permitam implementar efetivamente a melhoria do desempenho.

Quando se aplica a análise *stakeholder* na fase de planejamento, dentre outras ferramentas pode ser feita a análise ambiental por meio da matriz (SWOT) a fazer-se o levantamento do ambiente interno e externo que dão contexto ao ambiente auditorial. Como ferramenta complementar, essa análise proporciona uma visão global do programa ou entidade auditada e consiste no levantamento dos pontos fortes e fracos por meio de informações obtidas no ambiente interno, bem como das variáveis dos ambientes externos que podem ajudar ou impedir o alcance das metas planejadas, qual sejam: internamente as fortalezas e as fraquezas e externamente as oportunidades e as ameaças, como se apresenta no quadro 6 a seguir.

Quadro 6 – Matriz de análise SWOT

AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO
Forças	Oportunidades
Características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas.	Variáveis não controláveis pela organização e com potencial de ajudar ao seu crescimento e a atingir ou até mesmo exceder as metas planejadas.
Fraquezas	Ameaças
Características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização.	Variáveis não controláveis pela organização que podem impedir o alcance das metas planejadas e comprometer o seu crescimento.

Fonte: TCU (BRASIL, 2001, p. 19)

Com base nos resultados da análise SWOT, é possível efetuar a Verificação de Risco, importante ferramenta de diagnóstico que subsidia a formulação do problema de auditoria, ao possibilitar a identificação dos riscos que podem afetar o desempenho do programa que são: internamente as fraquezas e externamente as ameaças, bem como assegurar que as áreas de risco do programa serão investigadas com profundidade para minimizar o impacto das fraquezas e evitarem-se as ameaças do mercado. Do mesmo modo ao verificar-se as forças internas e as oportunidades externas, o decisor, poderá utilizar-se de tais vantagens a potencializar os resultados das políticas públicas, ou seja, alocação dos recursos de forma eficiente, económica, eficaz e dotada de efetividade.

Na fase do planeamento ocorre, ainda, a elaboração da matriz de planeamento, que consiste na esquematização das informações relevantes do planeamento de uma auditoria com o propósito de auxiliar na elaboração conceitual do trabalho e na orientação da equipe na fase de execução. É na matriz de planeamento que se enuncia o problema de auditoria, isto é, a razão pelo qual o trabalho de fiscalização é proposto. Constam também na matriz de planeamento as questões de auditorias, elementos centrais para direcionamento dos caminhos a serem percorridos para que se obtenham informações necessárias à formação de um juízo e da formulação de recomendações para enfrentar o problema declarado inicialmente. Para obter a resposta de cada uma das questões, definem-se as fontes de informações, as estratégias metodológicas a serem empregadas, técnicas de coleta e análise de dados, as possíveis limitações à utilização da abordagem proposta pela questão de auditoria e o que a análise permita dessa questão permitirá dizer.

Ao fim da fase de planeamento é emitido um relatório padronizado, que agrega e ajusta as informações obtidas no estudo de viabilidade, contendo o Plano de Auditoria e a Matriz de Planeamento. Em seguida, são elaborados os programas de auditoria, devendo conter os procedimentos específicos e detalhados a serem seguidos durante a execução dos trabalhos, com vistas a atingir os resultados almejados.

4.6.2 Execução

A etapa de execução do processo de auditoria é levada a efeito com vistas à obtenção de evidencia suficiente e apropriada para fundamentar os achados, para se

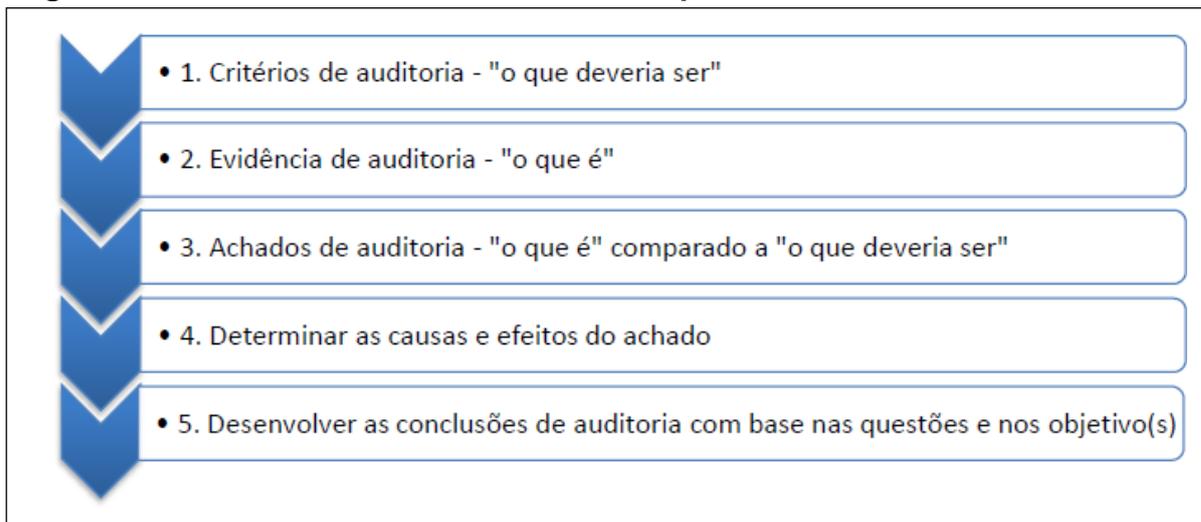
chegar a conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações (INTOSAI, 2017).

Desse conceito, ressalte-se a relevância dos achados e das vidências, para o contexto da auditoria operacional. São da essência da atividade de Auditoria Operacional - “Achado é a discrepância entre a situação existente e o critério. (...) Quando o critério é comparado com a situação existente, surge o achado de auditoria” (BRASIL, 2010, p. 35).

As evidências, por sua vez, “são informações obtidas durante a auditoria e usadas para fundamentar os achados. (...) A equipe deve esforçar-se para obter evidências de diferentes fontes e de diversas naturezas, porque isso fortalecerá as conclusões” (BRASIL, 2010, p. 37).

A figura 3, a seguir, representa as etapas para se chegar as conclusões de auditoria:

Figura 3 – Processo analítico da auditoria operacional



Fonte: (INTOSAI, 2019, p. 20).

Ademais, as principais atividades realizadas durante a execução são: a) desenvolvimento dos trabalhos de campo; b) análise dos dados coletados; c) elaboração da matriz de achados; d) validação da matriz de achados (BRASIL, 2010).

O trabalho de campo consiste na coleta de dados e informações definidos no planejamento de auditoria. Via de regra, os dados são coletados, interpretados e analisados simultaneamente (BRASIL, 2010).

Uma vez concluídos os trabalhos de coleta e análise de dados, as constatações e informações, bem como as propostas de conclusões e

recomendações são registradas na matriz de achados, que é o instrumento que subsidiará a elaboração do relatório de auditoria (BRASIL, 2010).

Para Intosai realizar uma auditoria pode ser considerado um processo analítico e, ao mesmo tempo, de comunicação. No processo analítico os dados são coletados, interpretados e analisados. Já no processo de comunicação, este se inicia no momento em que a auditoria se apresenta pela primeira vez ante a entidade auditada, e continua à medida que a mesma avança, ao avaliar os distintos resultados e temas, e prossegue a entrega final do relatório de auditoria.

Ou seja, a execução consiste na aplicação dos procedimentos de auditoria – ou auditoria, propriamente dita –, cujos mecanismos são utilizados para se obter evidências ou provas que fundamentarão o relatório de auditoria. Assim, são o conjunto de técnicas ou métodos que permitem a obtenção de achados – elementos probatórios –, de forma suficiente e adequada, para fundamentar os comentários, opiniões e recomendações quando da elaboração do relatório de auditoria. São os instrumentos utilizados para verificar se determinada condição está em conformidade com determinado critério.

Dentre os procedimentos de auditoria, cujo emprego podem variar de auditoria para auditoria, podem-se citar: exame de registros; exame documental; conferência de cálculos; entrevistas; inspeção física; circularização; observação e correlação. E devem ser aplicados em razão da complexidade e do volume das operações de cada entidade auditada, cabendo ao responsável pela auditoria, com base na análise de riscos envolvidos e outros elementos de que disponha, determinar a amplitude e o escopo dos exames probatórios.

O quadro 7 abaixo apresentado, mostra os procedimentos da auditoria operacional e suas descrições.

Quadro 7 – Procedimentos de auditoria

Procedimentos de auditoria	Descrição
Exame dos registros	Verificação da adequação dos registros contábeis e auxiliares paralelos.
Exame documental	É a análise da adequação dos documentos comprobatórios dos fatos auditados. Ao realizar o exame dos documentos originais, deve se atentar para a autenticidade, normalidade, aprovação e registro.
Conferência de cálculos	Revisão dos principais cálculos realizados pela entidade auditada, de modo a verificar a sua exatidão; entre as principais conferências de cálculos fundamentais está a revisão de soma.
Entrevistas	Questões dirigidas de forma técnica aos auditados de modo a detalhar e esclarecer procedimentos.
Inspeção física	Exame da existência dos bens e títulos a receber, assim como de documentos probatórios dos registros.
Circularização	É a confirmação de saldos e informações mantidos com terceiros. Solicitada pelo auditor, é elaborada pela entidade auditada. Todavia, é o auditor quem deverá receber diretamente as respostas.
Observação	É a análise dos fatos durante a sua ocorrência.
Correlação	É a relação entre um fato examinado numa determinada área e seu impacto em outras.

Fonte: Araújo (2006, p. 78)

4.6.3 Relatório

A elaboração do relatório é a fase do processo de auditoria que formaliza os trabalhos e exames realizados, os fatos apurados com base em evidências concretas, as conclusões, opiniões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração apresentadas pela auditoria. Os resultados dos trabalhos de auditoria direcionados para as demonstrações financeiras ou contábeis são apresentados, preferencialmente, sob a forma de parecer de auditoria ou sob a forma de relatório amplo, que é muito mais adequado para a auditoria operacional. Assim, temos relatório gênero, e parecer de auditoria e relatório de auditoria operacional como espécies (ARAÚJO, 2006).

“O relatório é o principal produto da auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento” (BRASIL, 2010, p. 43).

Conforme a Intosai (2019), o relatório de auditoria possui os objetivos de: a) comunicar os resultados da auditoria aos usuários previstos; b) tornar os resultados menos suscetíveis a mal-entendidos; c) dar transparência dos resultados à sociedade; facilitar o monitoramento.

Ainda de acordo com a Intosai (2019), é papel do auditor fornecer relatórios completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados.

Para que o relatório seja completo, o auditor deverá descrever os objetivos, o escopo e a metodologia utilizada para responder as questões de auditoria, bem como apresentar evidência suficiente e apropriada para sustentar os achados e as conclusões (INTOSAI, 2019).

Minimamente, o relatório de auditoria operacional deve conter: o objeto, o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria, os critérios de auditoria e as suas fontes, os métodos específicos de auditoria para coleta e análise de dados aplicados, o período de tempo abrangido, as fontes de dados, as limitações dos dados utilizados, os achados de auditoria, as conclusões e, caso haja alguma, as recomendações (INTOSAI, 2017).

A GAO compreende que o conteúdo do relatório de auditoria operacional deve incluir os objetivos, o escopo, a metodologia utilizada; os resultados da auditoria, inclusive os achados, conclusões; e as recomendações, se cabível, uma referência ao cumprimento das NAG's; os comentários dos dirigentes responsável; e, se aplicável, a natureza de qualquer informação privilegiada e confidencial que tenha sido emitida.

O relatório de auditoria operacional pode ser definido como a exposição fundamentada de comentários de forma conclusiva, no qual se descrevem os fatos mais importantes – denominados achados de auditoria – constatados durante o curso normal dos trabalhos de auditoria e sugeridas as respectivas soluções, através de recomendações. Tais recomendações deverão ser soluções construtivas, que visem aperfeiçoamento do controle interno, redução de custos, aumento da economia, aprimoramento da eficiência, da eficácia na utilização dos recursos públicos, e ao melhoramento das práticas contábeis e administrativas e até mesmo a uma forma mais apropriada de gestão administrativa.

Para que o relatório seja convincente, o auditor deve seguir um fluxo lógico com achados, conclusões e recomendações relacionadas às questões, objetivos e critérios da auditoria, apresentando-os de forma persuasiva e objetiva (INTOSAI, 2019). “A precisão assegura aos leitores que o que é relatado é crível e confiável” (INTOSAI, 2017).

O relatório deve ser tempestivo para que as entidades auditadas possam adotar as melhorias necessárias a tempo de responder às necessidades dos usuários (INTOSAI, 2019).

Além do mais, o relatório de auditoria operacional deve ser claro, conciso lógico e focado no tema, para transmitir melhor a mensagem e agregar valor efetivo aos seus destinatários (INTOSAI, 2019).

A Intosai defende que o relatório de auditoria operacional tem que ser justo, evitando apresentar os resultados com imparcialidade e tendência a enfatizar em excesso as deficiências de desempenho, além de incluir os aspectos positivos e não somente os negativos. Relativamente às recomendações, o auditor deve trabalhar para que estas sejam capazes de contribuir significativamente para sanar as deficiências ou problemas identificados pela auditoria (INTOSAI, 2019).

Quanto ao padrão para elaboração do relatório de auditoria o TCU define que ele, por ser o instrumento formal e técnico por intermédio do qual se comunica aos que são interessados, contenha o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; os achados de auditoria; as conclusões e recomendações; e as propostas de encaminhamento.

Por fim, o relatório deve ser equilibrado, ou seja, deve ser imparcial em termos de conteúdo e de tom. Para tanto, “o auditor precisa explicar os efeitos/impactos dos problemas no relatório de auditoria, pois isso permitirá que o leitor entenda melhor a importância do problema. Isso, por sua vez, incentivará ações corretivas e levará a melhorias por parte da entidade auditada” (INTOSAI, 2019, p. 28).

O quadro 8 na sequência apresenta as características de um relatório de auditoria operacional.

Quadro 8 – Características do relatório de auditoria

CARACTERÍSTICA	Descrição
Clareza	Produzir texto de fácil que possa ser entendido por quaisquer pessoas, mesmo sendo leigas no assunto. Devendo evitar a erudição, o preciosismo, o jargão, a ambigüidade e restringir ao máximo o uso de expressões em outro idioma.
Convicção	Relatá-lo de forma que as evidências conduzam qualquer pessoa prudente às mesmas conclusões. Expor os achados e as conclusões com firmeza e evitar o uso de expressões que denotem insegurança como “SMJ” ou “entendemos”.
Concisão	Dizer apenas o que é requerido, de modo econômico, sem necessidade de explicações adicionais, eliminando o supérfluo, o floreio e os clichês.
Exatidão	Apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e recomendações, procurando não deixar espaço para contra-argumentações.
Relevância	Expor apenas o que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração. Não discorrer sobre ocorrências que não resultem em conclusões.
Tempestividade	Cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer sua qualidade.
Objetividade	Dever conter mensagem clara e direta, ir direto ao assunto e evitar comentários complementares desnecessários e nem fugir da idéia central.

Fonte: adaptado de TCU (2004) e de Peter e Machado (2007)

O produto final da auditoria operacional é o relatório. Após a sua conclusão pela equipe de auditoria, é encaminhado uma versão preliminar dele ao gestor da entidade ou programa auditado, para se pronunciar sobre as recomendações apresentadas e estabelecer um cronograma de implantação dessas recomendações. A resposta do gestor é incorporada ao relatório final de auditoria em capítulo próprio intitulado comentários do gestor (TCU, 2004).

4.6.4 Monitoramento

O monitoramento é a última fase do ciclo de auditoria operacional, e consiste na verificação do cumprimento das deliberações emanadas dos órgãos fiscalizadores em decorrência da realização de uma auditoria. Seu objetivo é verificar as providências adotadas pela administração pública e aferir seus efeitos (LIMA, 2018).

O processo de auditoria não se encerra com a publicação do relatório. Após a etapa de divulgação, se inicia a etapa de monitoramento do impacto da auditoria (INTOSAI, 2019). Nessa linha, a Intosai define o monitoramento como sendo “a análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional” (INTOSAI, 2017, p. 16).

Nesse sentido, o principal objetivo do monitoramento é “aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a auditoria, seja pela

implementação das deliberações ou pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor” (BRASIL, 2010, p. 53).

Ademais, o monitoramento permite: a) identificar as dificuldades enfrentadas pelo gestor para solucionar os problemas apontados; b) avaliar a qualidade das auditorias; c) identificar oportunidades de aperfeiçoamento, de aprendizado e de quantificação de benefícios; d) subsidiar o processo de seleção de novos objetos de auditoria (BRASIL, 2010).

A operacionalização do monitoramento se dará através do plano de ação elaborado pelo gestor, o qual deverá conter um cronograma em que são definidos responsáveis, atividades e prazos para a implementação das deliberações (BRASIL, 2010).

Recomenda-se que o plano de ação inclua campo para registro dos benefícios previstos após a implementação das deliberações. São estes que, em última análise, justificam a realização das auditorias operacionais. Os benefícios devem ser estimados junto aos gestores, ainda durante a auditoria. Podem implicar redução de despesas, aumento de receitas, eliminação de desperdícios, melhoria de desempenho. Também é possível obter benefícios não financeiros, tais como: melhorias organizacionais, aperfeiçoamento de controles internos, benefícios sociais e econômicos, redução do sentimento de impunidade, aumento do sentimento de cidadania (BRASIL, 2010, p. 53).

O resultado dessa etapa do processo de auditoria é consolidado através de relatório de monitoramento, que tem como objetivo apresentar a situação de implementação das deliberações, demonstrar o benefício efetivo decorrente da implementação e mensurar o custo/benefício da auditoria (BRASIL, 2010). A fase de monitoramento é o desfecho do ciclo da auditoria operacional.

5 ANÁLISE DOCUMENTAL QUALITATIVA: Manuais de Auditoria Operacional já implementados no Brasil

5.1 O Tribunal de Contas da União – TCU: elementos introdutórios – competência e jurisdição

O Tribunal de Contas da União – TCU foi criado pelo Decreto nº 966-A, de 7/11/1890. As competências atuais constam no art. 71 da Carta Política de 1988 e abrangem, entre outras atividades: elaborar pareceres prévios sobre as contas dos chefes dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário; julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por recursos públicos; apreciar a legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, realizar de auditorias e inspeções; (...), concernentes à matéria sob jurisdição do TCU; prestar de informações para o Congresso Nacional sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas.

Segundo Oliveira (2010) o julgamento das contas realizada pelo Tribunal de Contas significa que o órgão de controle as aprecia com o significado de “avaliá-las, entendê-las, reputá-las bem ou mal prestadas e não no sentido de sentenciar – decidir – a respeito delas.

A Carta Política de 1988 atribuiu ao TCU competência para realizar auditorias de natureza operacional, também denominada auditoria de desempenho, auditoria de gestão ou *Value for Money* por EFS. No entanto, antes mesmo dessa designação, o TCU já se preparava para conferir maior transparência aos atos praticados pelos gestores públicos e para avaliar o resultado produzido por suas ações. O caput do artigo 70: “A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia da receita, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

Como vista acima as competências do Tribunal de Contas da União – TCU, como já visto, estão estabelecidas, em sua maior parte, na CRFB/88, artigo 71. A CRFB/88 promoveu a mais expressiva ampliação das competências e atribuições do TCU em sua história.

Torres (2000, p. 329) destaca que a Carta Política registrou os avanços do constitucionalismo, atribuindo ao TCU os controles formal e material:

A Constituição Financeira, na parte em que versa sobre a fiscalização contábil, financeira e orçamentária (artigos 70 ao 75), é um subsistema elaborado em estrita consonância com os avanços do constitucionalismo de nações mais desenvolvidas, plenamente ajustado à modernidade e estreitamente vinculado a valores e princípios jurídicos. (...) No texto de 1988 surge a novidade do controle da “legalidade, legitimidade e economicidade”. (...) A norma do artigo 70, da CF/88, distingue entre a fiscalização formal (legalidade) e a material (economicidade), sintetizadas no controle da moralidade (legitimidade), isto é, estabelece o controle externo sobre a validade formal, a eficácia e o fundamento da execução orçamentária. Mas o controle da legalidade não se exaure na fiscalização formal, senão que se consubstancia no próprio controle das garantias normativas ou da segurança dos direitos fundamentais; o da economicidade tem, sobretudo, o objetivo de garantir a justiça e o direito fundamental à igualdade dos cidadãos; o da legitimidade entende com a própria fundamentação ética da atividade financeira.

O Tribunal de Contas da União – TCU tem sede no Distrito Federal e jurisdição em todo território nacional. Conforme o Relatório de Atividades de 2003 (TCU, 2004, p. 2), a missão, visão e negócio do TCU são os seguintes:

Missão: assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, em benefício da sociedade.

Visão: ser uma instituição de excelência no controle e contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública.

Negócio: controle externo da administração pública e da gestão dos recursos públicos federais.

A finalidade da auditoria de desempenho operacional é o exame da ação governamental, no tocante aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia, enquanto a avaliação de programa objetiva examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais. Durante a última década, o TCU incorporou metodologias adequadas à realização de auditorias de natureza operacional, empregadas por Entidades Fiscalizadoras Superiores reconhecidas pela excelência de seu trabalho nesse âmbito.

Assim, a última etapa do ciclo das auditorias de natureza operacional é o monitoramento. No TCU, o monitoramento é estruturado sob a forma de um Plano de Ação, que consiste em um compromisso acordado com os gestores responsáveis pelo órgão ou programa, incluindo atividades e prazos para a implementação das recomendações formuladas no relatório de auditoria.

O Plano de Ação contém os benefícios estimados, que podem ser referentes, basicamente, a impactos financeiros quantificáveis, impactos qualitativos quantificáveis e impactos qualitativos não quantificáveis. Após a definição do Plano de Ação, os gestores devem encaminhar ao TCU relatórios parciais contendo o estágio da implementação das recomendações propostas. Sugere-se que esses relatórios sejam apresentados, em seis, doze e vinte e quatro meses após a publicação da Decisão relativa ao processo de auditoria de natureza operacional. As metas e os prazos contidos no Plano de Ação, portanto, devem ser adequados a esse cronograma de apresentação de relatórios.

Os benefícios mencionados à época da auditoria e listados no Plano de Ação são estimados, mas os relatórios apresentados posteriormente contêm os resultados efetivos alcançados pela implementação das recomendações e a forma de mensuração desses impactos. A periodicidade do monitoramento pode ser alterada em decorrência do nível de implementação das recomendações verificado em trabalhos anteriores. O último relatório de monitoramento é denominado Relatório de Impacto. O grande desafio dos Relatórios de Impacto tem sido mensurar os efeitos nos programas advindos, exclusivamente, da intervenção do TCU.

A partir de 1998, a atividade de monitoramento foi adotada no processo das auditorias de natureza operacional. Atualmente, o monitoramento constitui uma das metas de qualidade impostas às unidades técnicas do TCU.

Feitas as ponderações introdutórias acerca do Tribunal de Contas da União – TCU, paradigma principal do presente estudo, passa-se as considerações sobre as informações gerais sobre o Manual de Auditoria Operacional e sua composição, para na sequência, iniciar-se a análise, propriamente dita, dos Manuais antes mencionados.

5.2 Manual de Auditoria Operacional: informações gerais de construção

Uma Auditoria Operacional, como visto ao longo do desenvolvimento do presente estudo, pode ser entendida como o procedimento de exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para

aperfeiçoamento para o melhor atendimento das demandas do cidadão-cliente, na condição de destinatário último dos serviços prestados pela Administração Pública.

Ou seja, a auditoria operacional visa contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública, mediante a produção de informações que propiciem a melhoria da gestão e dos resultados das políticas públicas, em benefício da sociedade. Tal contribuição se dará por meio de “exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, ações e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública”.

Nesse sentido e na medida que um Manual é um documento orientativo, elucidativo, prescritivo e que apresenta o melhor caminho ou trilha a ser seguida em determinada atividade, *in causam* na execução de Auditoria Operacional, o Manual de Auditoria Operacional deve ter por objetivo definir requisitos e oferecer orientações para a realização desse tipo de auditoria no âmbito do órgão de controle externo – Tribunais de Contas que representa a própria essência do que representa uma Auditoria Operacional. O Manual de Auditoria Operacional terá por destinatário último os agentes públicos – Auditores de Controle Externo (ou outra nomenclatura utilizada para o cargo de carreira da atividade fim dos Tribunais de Contas), para que estes realizem auditorias operacionais amparados por um documento formal e que além de garantir a boa prática, padroniza procedimentos fiscalizatórios.

O Manual de Auditoria Operacional deve ser um documento a contemplar os métodos e técnicas empregados pelo Tribunal de Contas, utilizando como referência as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores – Issai, desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai, bem como das NBASP editadas pelo IRB.

Assim, um Manual de Auditoria Operacional, deve conter princípios e padrões que orientarão a realização e o controle de qualidade das auditorias operacionais a cargo do Controle Externo realizado pelos Tribunais de Contas.

O Manual de Auditoria Operacional deverá disciplinar as atividades a serem desenvolvidas pelos técnicos na realização deste tipo de auditoria pelo Tribunal de Contas. Deve contemplar em seu escopo as atividades compreendidas desde a proposição de auditoria até a elaboração do relatório conclusivo e posteriormente o monitoramento da auditoria realizada.

5.3 Análise dos Manuais de Auditoria Operacional do TCU, do TCE/AM, do TC/DF, do TCE/MS e do TCE/MT

Os Manuais foram aprovados e entraram em vigor nos respectivos Tribunais, a partir da adoção pelo TCU em 1998 e nos demais tribunais em datas posteriores até o ano de 2020, ou seja, a experiência de manualização da Auditoria Operacional por parte do Controle Externo brasileiro, ainda é recente, e apenas alguns dos tribunais, que compõem o sistema de controle externo brasileiro, já possuem em vigor seus próprios manuais.

Abaixo apresenta-se o quadro 9 que contempla extrato de informações extraídas do documento objeto da presente análise e que caracteriza um manual típico, ou seja, é um instrumento prescritivo, orientativo e guia à execução dos trabalhos de Auditoria Operacional, assim como todos os demais manuais que aqui são analisados, o que tende a padronizar as práticas não apenas no âmbito do órgão, senão do sistema de controle externo o que gera maior confiabilidade dos resultados e segurança jurídica, além de quebra do efeito surpresa que poderia pairar sobre a atividade se a mesma ficasse totalmente condicionada à subjetividade do profissional auditor.

Quadro 9 – Síntese estruturada do manual de auditoria operacional do TCU

Elemento do Manual	Detalhes do Elemento
Elementos Introdutórios	
Apresentação	Apresentação do manual e elementos de apresentação do mesmo, bem como, contexto histórico e de origem do documento.
Introdução	O manual trás, na introdução os fundamentos da gênese do documento e a estrutura das normas da Intosai, além de adentrar em estrutura conceitual básica dos elementos fundantes da Auditoria Operacional, tais como: eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, equidade além de outras dimensões. Ainda em elementos introdutórios o manual adentra nas características da Auditoria Operacional, nos elementos atinentes a ela e no ciclo da Auditoria Operacional
Requisitos Gerais	Nesse tópico, ainda preliminar o manual apresenta outros itens em conceituação básica. Adentra na discussão sobre: a) indicadores de ética e asseguarção; b) análise dos riscos de auditoria; c) comunicação; d) habilidades; e) supervisão; f) julgamento; g) controle; h) materialidade; e, i) documentação. Trata-se de aspectos gerais e conceituais atinentes a elementos subjetivos e prévios aos procedimentos de auditoria propriamente ditos.
Seleção de Temas	Elemento que complementa os demais itens introdutórios do Manual de Auditoria Operacional, dentre os mesmos estão: Seleção, Planejamento Estratégico, Critérios, Levantamento e Planejamento de Auditoria
Elementos Estruturais	
Planejamento	O manual de auditoria operacional em análise e de forma procedimental, como é peculiar aos manuais, adentra no ciclo de auditoria pelo elemento planejamento, no qual, estabelece de forma detalhada, nessa ordem: a) a análise preliminar; b) objetivo da Auditoria Operacional; c) critérios; d) matriz de planejamento; e) instrumento de coleta de dados; e f) planejamento de auditoria.
Execução	No tópico a manual trás e detalha as formas concretas para desenvolvimento do que se pode dizer, auditoria propriamente dita, dividindo em etapas, crono e logicamente estabelecidas: a) desenvolvimento dos trabalhos; b) achados; c) evidências; d) técnica de coleta de dados; e) técnicas de análise de dados; e, f) matriz de achados. Em tais elementos o manual evidencia a forma e as ferramentas de execução dos trabalhos de coletas de informações que subsidiarão o relatório e as recomendações.
Divulgação e Relatório	O manual, nesse elemento, apresenta critérios formais para elaboração e divulgação do relatório. Apresente requisitos formais do relatório, componentes do mesmo e a divulgação do instrumento consolidador das conclusões e recomendações.
Monitoramento	Detalha o manual, basicamente, as formas e a sistemática de monitoramento. Ou seja, o que fazer e como fazer para monitorar (acompanhar) a garantir o cumprimento das determinações, orientações ou sugestões emanadas da Auditoria Operacional.
Elementos Conclusivos	
Conclusões	Não há elementos conclusivos
Elementos Complementares	
Referências e Apêndices	São apresentadas as fontes doutrinárias e normativas do manual e documentos complementares a serem consultados como estudo de caso e as listas esclarecedoras do manual.

Fonte: Elaboração Própria com base no Manual de Auditoria Operacional do TCU (2022).

O manual do Tribunal de Contas da União – TCU é composto por capítulos, ao longo dos quais se resume a estrutura de normas da Organização das Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai, a definição de auditoria operacional e seus principais conceitos, uma breve descrição do ciclo de auditoria operacional e de seus

elementos. Apresenta os requisitos gerais para auditoria operacional estabelecidos nas Issai, que devem ser observados ao longo de todo seu processo. trata do processo de seleção de temas de auditoria. contém os conceitos e atividades referentes ao planejamento de uma auditoria operacional. Trata da fase de execução da auditoria. Contém orientações gerais, atributos e componentes do relatório de auditoria, estabelece requisitos para sua divulgação e explica a relevância dessa fase para a efetividade do controle. Finalmente, apresenta elementos do monitoramento.

Uma análise dos elementos acima sintetizados e que materializam a estrutura do Manual de Auditoria Operacional do TCU nos leva, inevitavelmente, à conclusão de que o manual assume a condição de documento procedimental, mostrando-se, ainda, completo e detalhado. Ademais fica evidenciado o foco do documento na essência da atividade auditorial, pois pormenoriza o ciclo da auditoria operacional, qual seja: o planejamento, a execução, a divulgação e relatório e o monitoramento, tal qual, são estabelecidos pelas normas internacionais das EFS, notadamente a Issai 3000 que trata das Auditorias Operacionais.

É possível, ainda, perceber-se que o manual de auditoria operacional do TCU é fortemente prescritivo, buscando detalhar de forma exaustiva os conceitos e as normas das EFS com o fim de facilitar o processo fiscalizatório concomitante, feito por meio de auditoria operacional, sem deixar margem de discricionariedade ou subjetiva quanto aos aspectos procedimentais necessários ao atendimento dos fins de uma auditoria operacional. Tal detalhamento se faz necessário em razão da necessidade de padronização dos procedimentos auditoriais, especialmente no tocante à auditoria operacional que tem por fim avaliar o processo de gestão pública e de ser fonte orientativa, sugestiva da administração pública para que essa possa, de forma efetiva, cumprir com seu papel institucional e de atendimento das necessidades sociais.

A sequência, traz-se à análise o segundo modelo de manual de auditoria operacional a ser aqui analisado como fonte de obtenção de informações para a construção do Manual de Auditoria Operacional institucional do TCE/PA, o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas – TCE/AM.

Trata-se do menos extenso documento – manual de auditoria operacional – dentre os analisados nesse estudo, contudo, ao longo de 73 (setenta e três) páginas com elementos introdutórios, estruturantes e concludentes apresentados de forma bastante sintética, são abordados todos os pontos importantes a serem contemplados em um documento do tipo manual. Ou seja, apesar de sintético o manual é completo,

exequível e passível de contribuir, sobremaneira para com o sucesso do controle externo no Brasil e por isso mesmo, também escolhido para servir de paradigma para o manual aqui construído.

Assim, o quadro 10 abaixo apresentado, traz os elementos de síntese do documento completo – Manual de Auditoria Operacional do TCE/AM e que permite uma comparação com os demais e de ser utilizado como norteador do Manual de Auditoria Operacional do TCE/PA que se pretende construir nesse estudo.

Quadro 10 – Síntese estruturada do manual de auditoria operacional do TCE/AM

Elemento do Manual	Detalhes do Elemento
Elementos Introdutórios	
Apresentação	Na apresentação do manual sob análise, fica evidenciado que o mesmo se tomou por base o manual de auditoria operacional do TCU, apresenta o objetivo do documento norteador da atividade auditorial e informa que o mesmo está construção.
Marco Conceitual	No tópico apresentam-se uma estrutura conceitual dos institutos atinentes à auditoria operacional, bem como da própria. Também são apresentados os conceitos de economicidade, eficácia, eficiência, efetividade, equidade e de outras dimensões. Além dos conceitos apresentam-se, ainda, as características da auditoria operacional o processo e os critérios da mesma.
Definição de Objetos de Auditoria Operacional	O manual informa a definição de objeto de auditoria operacional, o marco legal que fundamenta o mesmo e propostas de auditoria operacional.
Elementos Estruturais	
Planejamento	Nesse tópico são dadas as pormenorizações acerca do planejamento, deixando expresso as partes constitutivas do planejamento, notadamente os: a) o objeto de auditoria; b) os tipos; c) os critérios; d) a matriz de planejamento; e, e) os instrumentos de coleta.
Execução	Em execução ou atividade auditorial, propriamente dita, o manual elenca e detalha suas partes constitutivas: os achados de auditoria, as evidências, o desenvolvimento do trabalho em si, a análise de dados e a matriz de achados.
Relatório	O manual apresenta elementos formais acerca do relatório
Monitoramento	Em monitoramento o manual apresenta o plano de ação de monitoramento, a sistemática do mesmo e a situação das deliberações a partir do monitoramento realizado.
Elementos Conclusivos	
Conclusões	Não há elementos conclusivos
Elementos Complementares	
Referências e anexos	Como referência a construção do manual aqui analisado, foi tão somente o Manual de Auditoria Operacional do TCU, que é o paradigma eleito para tal fim. Apresentam-se, ainda, em anexos, os documentos complementares e orientativos da construção dos documentos construídos ao longa da Auditoria Operacional.

Fonte: Elaboração Própria com base no Manual de Auditoria Operacional do TCE/AM (2022).

O manual, apesar de bem menos denso e analítico em relação ao manual de auditoria operacional do TCU apresenta grande similaridade com aquele documento. Até porque a sua própria construção, tomou por base o documento do TCU que serviu de paradigma para o manual em comento.

Impende destacar que o manual sob análise, contempla assim como todos os demais manuais os elementos norteadores da auditoria – ciclo de auditoria – como elemento central do documento, variando de um para outro os detalhes que compõem os elementos, além de elementos introdutórios (de natureza doutrinária ou normativo) que fundamentam as materialidades trazidas ao manual.

Dentro dos elementos comuns a todos os manuais, destacam-se: o Planejamento de Auditoria; a Execução da Auditoria; o Relatório de Auditoria e o Monitoramento de Auditoria, tudo em conformidade com a Issai 3000 e demais normativas e doutrina acerca do tema.

Nesse sentido, esses elementos parecem ser o cerne de um Manual de Auditoria Operacional, merecendo, portanto, um grau de aprofundamento e detalhamento junto aos elementos componentes do ciclo de auditoria de sorte a permitir a mínima padronização das técnicas de auditoria e contribuir para a segurança ao sistema – controle e aos jurisdicionados – que partem de critérios pré-estabelecidos e minimamente padronizados.

Outro manual de auditoria operacional trazido ao presente estudo a ser analisado, individual e conjuntamente com outros é o do Tribunal de Contas do Distrito Federal – TC/DF. Tal documento foi aprovado bem recentemente – em 2020 – se mostra um manual bem mais analítico em relação ao anteriormente analisado.

O Manual de Auditoria Operacional do TC/DF traz itens adicionais em relação aos demais manuais e aprofunda em informações e detalhes das dimensões do mesmo. A título pré-auditoria, são trazidos no manual alguns conceitos mais gerais com vistas a facilitar a compreensão do próprio manual e da atividade auditorial, dentre os quais se destacam: os instrumentos de fiscalização, as auditorias no setor público, elementos de ética, julgamento, independência, ceticismo e controle de qualidade, todos elementos subjetivos voltados ao profissional auditor, além do que tópicos que tratam do gerenciamento de equipes, dos riscos de auditoria e materialidade, de documentação e de comunicação, para só então adentrar nos elementos estruturantes da auditoria operacional.

Ademais, todos os tópicos pré-auditoria sempre bem detalhados e aprofundados, especialmente desde o ponto de vista conceitual e utilitário, dando aos mesmos a dimensão de pertinência com o propósito do manual, trazem, ainda, os elementos estruturais das auditorias operacionais (ciclo de auditoria) expandido, contemplando outros elementos complementares aos essenciais, quais sejam:

Inspeção e Levantamento. Nesse sentido o quadro 11 abaixo apresentado mostra uma síntese do Manual de Auditoria Operacional do TC/DF

Quadro 11 – Síntese estruturada do manual de auditoria operacional do TC/DF

Elemento do Manual	Detalhes do Elemento
Elementos Introdutórios	
Apresentação	O tópico constante do Manual de Auditoria apresenta o mesmo informando, preliminarmente que o documento está em conformidade com as normas das EFS e com as modernas técnicas do COSO, informa a disciplina tratada no manual e por fim, dá o fundamento constante do Regimento Interno do Tribunal para elaboração do Manual.
Conceituações gerais	Num segundo momento introdutório o manual conceitua a atividade de controle, lato sensu e adentra na conceituação dos instrumentos de fiscalização: auditoria, monitoramento, inspeção, levantamento e acompanhamento.
Auditoria do Setor Público	Nesse tópico apresentam-se os princípios gerais da auditoria do setor público e outros conceitos de institutos atinente à auditoria operacional, tais como: controle de qualidade, gerenciamento da equipe, risco de auditoria e materialidade, documentação e comunicação.
Elementos Estruturais	
Planejamento	Nesse tópico são dadas as pormenorizações acerca do planejamento, deixando expresso as partes constitutivas do planejamento, notadamente os: a) finalidade e objeto de auditoria; b) os riscos de auditoria; c) o escopo; d) a matriz de planejamento; e) os critérios; f) os procedimentos; g) as técnicas; h) o encerramento; i) o cronograma; e j) o controle geral.
Execução	Em execução ou atividade auditorial, propriamente dita, o manual elenca e detalha suas partes constitutivas: os requisitos, a metodologia, as evidências, os achados, a matriz de achados, as recomendações e proposições, a matriz de responsabilidade e as boas práticas.
Relatório	O manual apresenta elementos formais acerca do relatório e, notadamente, a estrutura do relatório, os resultados, a conclusão, as proposições, o plano de ação e o controle da qualidade.
Monitoramento	Em monitoramento o manual apresenta o planejamento, os procedimentos, a estrutura do relatório de monitoramento, as análises do atendimento das recomendações, os benefícios alcançados, as proposições e o encerramento do monitoramento.
Inspeção	No tópico, que inova em relação aos demais manuais aqui apresentados, insere o tópico apresentado composto das seguintes partes constitutivas: a) contextualização; b) resultado; c) considerações finais; d) proposição; e) controle de qualidade; e, f) encerramento.
Levantamento	Apresentam-se o planejamento, seguindo da execução, do relatório de levantamento, dos resultados e conclusões e das proposições.
Elementos Conclusivos	
Conclusões	Não há elementos conclusivos
Elementos Complementares	
Apêndices	Por fim, são apresentados muitos modelos de documentos. Basicamente de todos os necessários de serem construídos ao longo da realização da auditoria operacional.

Fonte: Elaboração Própria com base no Manual de Auditoria Operacional do TC/DF (2022).

O quadro 12 na sequência disposto, apresenta, uma síntese das partes e elementos constitutivos e norteadores do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Mato Grosso do Sul e ao final são apresentadas algumas análises acerca do documento.

Quadro 12 – Síntese estruturada do manual de auditoria operacional do TCE/MS

Elemento do Manual	Detalhes do Elemento
Elementos Introdutórios	
Introdução	O tópico constante do Manual de Auditoria apresenta algumas disposições gerais acerca do manual: a que se refere o documento, a equipe multidisciplinar que construiu o manual, informando que o documento está em conformidade com as normas das EFS bem como os objetivos do manual Apresenta ainda as diferentes perspectivas da auditoria operacional.
Levantamento das informações	Como elemento introdutório são consideradas as informações atinentes ao levantamento de informações, como medida prévia e preparatória para o planejamento de auditoria operacional. Nesse tópico são tratados dos principais conceitos e faz uma aproximação ao levantamento de escopo amplo e restrito de dados.
Elementos Estruturais	
Planejamento	Nesse tópico são dadas as pormenorizações acerca do planejamento, deixando expresso as partes constitutivas do planejamento, notadamente os: a) projeto de auditoria; b) cronograma; c) o objeto; d) avaliação dos controles internos; e) a gestão de risco; f) análise da matriz SWOT; g) o mapeamento de processos; h) o risco de fraudes; i) a questão de auditoria; j) os critérios; k) a metodologia; l) a matriz de planejamento; m) os recursos; e, n) a comunicação da realização da auditoria ao jurisdicionado.
Execução	Em execução ou atividade auditorial, propriamente dita, o manual elenca e detalha suas partes constitutivas: os documentos, as evidências, os achados, os procedimentos, os testes de auditoria, a matriz de achados, os papéis de trabalho e o encerramento.
Relatório	O manual apresenta elementos formais acerca do relatório e, notadamente, as disposições gerais, a estrutura formal do relatório, os achados, as análises realizadas, os resultados, a conclusão e o encerramento.
Monitoramento	Em monitoramento o manual apresenta as disposições gerais sobre o monitoramento.
Divulgação	No tópico, que inova em relação aos demais manuais aqui apresentados, insere o tópico apresentado composto de disposições gerais da divulgação.
Elementos Conclusivos	
Conclusões	Não há elementos conclusivos
Elementos Complementares	
Apêndices	Por fim, são apresentados modelos de documentos a serem construídos no âmbito da realização da auditoria operacional.

Fonte: Elaboração Própria com base no Manual de Auditoria Operacional do TCE/MS (2022).

A partir das informações constantes do quadro acima, pode-se inferir que o manual contempla os elementos do ciclo da auditoria operacional (planejamento – execução – relatório e monitoramento), apresentados nessa ordem e de forma detalhada (procedimental) orientam o interlocutor usuário na condução da atividade auditorial. Além desses elementos estruturais o manual apresenta, previamente o elemento levantamento das informações e ao final o tópico divulgação. Ou seja, avança em relação aos manuais ordinários, trazendo elementos complementares aos

essenciais o que deixa o documento ainda mais detalhado e, por assim dizer, completo.

Por fim, na sequência são apresentadas as informações acerca do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso. No manual em análise, salta aos olhos uma parte introdutória que apresenta o documento e os fundamentos da sua constituição, nas normas internacionais e nacionais, inclusive internas à Corte, além de preliminarmente aos elementos estruturais do manual, apresentar um conjunto ao qual podemos denominar estrutura conceitual, na qual traz os princípios gerais da auditoria operacional de forma conceitual. Adentra numa discussão acerca do controle de qualidade (normas) a que estão sujeitos os responsáveis pela auditoria. Para além do já mencionado e também de forma distintiva em relação aos demais manuais, apresenta a forma de utilização das ferramentas de seleção do objeto de auditoria. Etapa esse que antecipa ao próprio planejamento de auditoria, mas, do qual também faz parte.

Só a partir de então o manual adentra nos elementos estruturais que são comuns a todos os manuais por estabelecerem o ciclo de auditoria operacional e serem elementos essenciais ao manual, por serem da essência da própria auditoria.

Assim, o quadro 13 abaixo construído, apresenta as informações em síntese do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Mato Grosso:

Quadro 13 – Síntese estruturada do manual de auditoria operacional do TCE/MT

Elemento do Manual	Detalhes do Elemento
Elementos Introdutórios	
Introdução	O tópico constante do Manual de Auditoria apresenta o mesmo informando, preliminarmente que o documento está em conformidade com as normas das EFS e com as modernas técnicas do COSO, informa a disciplina tratada no manual e por fim, dá o fundamento constante do Regimento Interno do Tribunal para elaboração do Manual.
Princípios gerais	Num segundo momento introdutório o manual apresenta os princípios gerais de auditoria operacional bem como o ciclo de auditoria operacional.
Controle de Qualidade dos responsáveis pela auditoria	Nesse tópico são apresentadas normas e as ferramentas de controle da qualidade da equipe responsável pela realização da auditoria, bem como a identificação dos responsáveis pela auditoria operacional.
Seleção do objeto da auditoria	São apresentados os critérios de auditoria a materialidade, a relevância e o risco em apanhados conceituais dos institutos.
Elementos Estruturais	
Planejamento	Nesse tópico do manual de auditoria operacional em apreço são apresentadas pormenorizações acerca do planejamento, deixando expresso as partes constitutivas do planejamento, tais como: a) levantamento; b) os instrumentos de planejamento 1) árvore de probabilidade, 2) inventário de risco, 3) mapa de procedimentos, 4) mapa de produto, 5) DVR, 6) análise da matriz SWOT; c) o risco de auditoria; d) o cronograma; e) a matriz de planejamento; f) o relatório; g) os instrumentos de coleta; e h) o teste piloto. Imposta salientar que esse manual inova, no elemento planejamento, particularmente quanto às ferramentas de planejamento, em relação aos demais analisados, visto que, vai para além da matriz SWOT e apresenta outras ferramentas de análise ambiental a subsidiar o processo de planejamento.
Execução	Em execução ou atividade auditorial, propriamente dita, o manual elenca e detalha suas partes constitutivas: os achados, a matriz de achados, coleta de dados, análise dos dados, as referências e a validade da matriz de achados
Relatório	O manual apresenta elementos formais acerca do relatório e, especificamente, trata da estrutura do relatório, análise e comentários, a conclusão e as recomendações.
Organização e processo de trabalho	O manual inova nesse tópico em relação aos demais manuais de auditoria operacional analisados no presente estudo. Nesse tópico o manual em análise trata dos papéis de trabalho que mereceram um tópico específico dentro dos elementos estruturais do manual.
Monitoramento	Em monitoramento o manual apresenta a execução do monitoramento, o plano de ações e o a estrutura do relatório de monitoramento.
Elementos Conclusivos	
Conclusões	Não há elementos conclusivos
Elementos Complementares	
Referências	Por fim, são apresentadas as referências doutrinárias e normativas utilização a fundamentarem a elaboração do manual de auditoria operacional.

Fonte: Elaboração Própria com base no Manual de Auditoria Operacional do TCE/MT (2022).

Apresentados os manuais objetos das análises apresentadas no presente estudo e que são norteadores e paradigmas para a construção do manual no tópico a seguir sugerido a servir de instrumento norteador das auditorias operacional no Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA com as informações obtidas pela aplicação da empiria pela metodologia eleita conforme a seguir se expõem.

6 AUDITORIA OPERACIONAL no TCE/PA: capacidades implementadas e subsídios para o aprimoramento incremental

6.1 Uma análise em grupo focal das experiências dos servidores do TCE/PA em auditorias operacionais

Quanto à técnica de grupo focal, assumida no presente estudo como técnica metodológica qualitativa para aferimento das impressões dos servidores, à luz de suas experiências práticas na realização de auditorias operacionais e cursos técnicos realizados sobre o tema ao longo de suas carreiras. Dito isso, infere-se que o grupo focal é uma forma de produzir dados qualitativos a partir do envolvimento de um pequeno número de pessoas reunidas em um grupo informal de discussão, focado em temas particulares ou em um conjunto específico de questões.

Gatti (2005, p. 9): “A técnica que permite fazer emergir uma multiplicidade de pontos de vista e processos emocionais, pelo próprio contexto de interação criado, permitindo a captação de significados que, com outros meios, poderiam ser difíceis de se manifestar”.

A técnica do grupo focal apresenta vários trunfos. Um deles é permitir a interação entre participantes, de forma que a fala de uma pessoa impacte a outra, e que o discurso seja produzido coletivamente. Para o tema tratado nesse estudo, pode-se afirmar que o grupo focal mostrou-se uma excelente ferramenta para obtenção de informações que permitiram análises acuradas acerca das auditorias operacionais e do manual de auditoria operacional, permitindo, aprofundamento do conhecimento técnico e empírico sobre o tema, que permitiram, ao autor o aprimoramento do instrumento prescricional de auditoria aqui elaborado (GATTI, 2005).

O grupo focal realizado o mesmo funcionou como um espaço de escuta mútua, no qual a fala de um membro, provocou reações e intervenções dos demais partícipes o que enriqueceu muito o conjunto informacional obtido a partir da aplicação da técnica.

Houve convergências e divergências sobre temas, permitindo, ainda o embate de pontos de vistas numa perspectiva dialética fazendo com que as análises conclusivas pudessem ser conduzidas a partir de múltiplas visões e ajustadas ao objeto do estudo com riqueza argumentativa, construindo-se um conjunto sólido de

informações atinentes à técnica e à empiria que foram incorporadas ao manual como ao final desse estudo.

Os debates ocorridos nos dois encontros do grupo focal foram registrados a partir de sistema de gravação ambiental e as conversas paralelas nos possibilitaram escutar falas diferentes.

Os relatos foram degravados de forma gramatical, sendo suprimidos eventuais erros da fala, mantendo-se a ideia central das mesmas de cada participante. Foram organizadas as falas considerando-se os eixos temáticos e os elementos necessários ao aprimoramento do Manual de Auditoria Operacional, à luz da expertise da equipe do grupo focal. Assim, os temas tratados, que refletem o conhecimento e a experiência prática dos membros do grupo, notadamente quanto às particularidades do TCE/PA e dos obstáculos encontrados nas auditorias operacionais realizadas no Estado – peculiaridades – e que podem ser manualizados, foram organizados e sistematizados para fins serem considerados no aprimoramento do Manual.

Essa é outra potência do grupo focal, na medida que o mesmo visa: “trazer um conjunto concentrado de informações de diferentes naturezas (conceitos, ideias, opiniões, sentimentos, preconceitos, ações, valores) para o foco de interesse do pesquisador” (GATTI, 2005, p. 69).

Logo, um dos principais desafios é conduzir um grupo focal sem induzir, encontrar o equilíbrio entre a direção e a fluidez. Nesse o grupo foi conduzido pelo moderador/pesquisador que lançou mão de estratégias de comunicação, para lidar com silêncios, conflitos, ausências, emoções, e imprevistos que pudessem surgir durante o processo.

O moderador atuou para organizar as falas – já que muitas vezes os participantes tendem a falar ao mesmo tempo – além da função de democratizar a participação, evitando que o debate seja monopolizado por uma ou outra figura, sem contudo, interferir no andamento espontâneo dos debates.

Outro desafio no emprego dessa técnica é a análise dos dados coletados, uma vez que são de natureza complexa: “volumosos, refletindo ambiguidade e conflitos, para além de consensos” (GATTI, 2005, p. 67). Esse aspecto ficou evidente na presente experiência, pois, o emprego do grupo focal colocou holofotes sobre quais seriam os elementos necessários a compor um manual de auditoria operacional institucional.

Na medida em que, considerando-se que o grupo focal é uma técnica recomendada a estudos empíricos em direito, especialmente em políticas públicas, reformas legislativas, dentre outras ao que se adequa ao objetivo do presente estudo – construção de um manual de auditoria operacional – à luz das expertises (técnicas e empíricas) dos participantes, o grupo focal foi assumido como um dos caminhos para o atingimento dos objetivos do presente estudo.

Feitas as considerações doutrinárias acerca da técnica, passa-se ao conteúdo da aplicação da mesma. No momento inicial o pesquisador e moderador do grupo focal explanou aos partícipes os informes necessários ao início dos questionamentos que se seguiram: “Bom dia a todos. Estou iniciando, nesse momento a gravação, nossa primeira entrevista do grupo focal para a realização do trabalho de pesquisa. Sou Daniel Mello, sou discente do programa de pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Pará, convênio com diversos órgãos públicos do Estado, inclusive o Tribunal de Contas, nossa primeira turma. E essa atividade de grupo focal, visa obter então informações do grupo de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado do Pará, que estão todos aqui reunidos, os 5 membros da AOP para a obtenção de informações que vão subsidiar a elaboração e a conclusão do trabalho de pesquisa do discente, que nessa oportunidade assume a condição de dirigente desse grupo focal na condição de moderador. A ideia é que vocês relatem as experiências profissionais de vocês tanto nos cursos realizados, quanto nas auditorias realizadas, coordenadas pelo Tribunal de Contas da União, ou realizadas pelo próprio Tribunal de Contas do Estado, bem como façam análises críticas ao documento já elaborado em caráter preliminar que é o Manual de Auditoria Operacional que já foi encaminhado às senhoras e senhor para as devidas leituras.

Toda a fala, toda a contribuição é bem-vinda e será contemplada dentro do estudo na medida do possível. Visa a aplicação da técnica a realização ou a construção, o aprimoramento de um Manual de Auditoria Operacional. Feitas essas ponderações iniciais eu vou fazer alguns questionamentos, e aí eu passo a palavra para vocês, eu só pediria para que no início da fala que vocês falarem o nome de vocês completo para podermos fazer a transcrição. São perguntas abertas, vocês fiquem absolutamente livres. Serão feitas 4 (quatro) perguntas inicialmente e que podem se desmembrar em outras, porque é uma entrevista semiestruturada. Então, é possível que isso aconteça.

Vou fazer o primeiro questionamento e vou começar a inquirir, e aí vocês podem se manifestar. Quem quiser falar já pede a fala, eu gostaria que todos se manifestassem sobre todas as perguntas. O tempo a priori vocês administram e caso esteja se excedendo eu intervenho, mas relatem tudo o que vocês entendem que possa contribuir para o estudo.

O moderador fez o primeiro questionamento: quais características peculiares, específicas dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Pará devem ser consideradas na elaboração de um Manual de Auditoria Operacional?

Bruno – Eu vejo que, hoje, estar no Norte, estar distante não representa mais um entrave à atuação do controle externo, inclusive no que diz respeito à realização de auditorias operacionais as tecnologias nos aproximam a todos. A gestão que ocorre em qualquer local do país segue as mesmas regras, mesmos princípios. É a mesma forma em qualquer lugar do país. Não vejo que as questões geográficas tenham relevância. Claro que a política pública é difícil chegar lá na ponta, mas, a auditoria é a mesma, inclusive sua metodologia.

Francimary – Tá, a metodologia é a mesma, mas, a dimensão continental do Estado e a dificuldade de chegar essa política pública, devem ser consideradas e impactam no trabalho de auditoria. Eu concordo com o Bruno quando ao estreitamento das questões geográficas, mas, não é possível executar auditoria da mesma forma em lugares com estruturas distintas. Temos muitos municípios e localidades que não são cobertos por rede de internet ou tem cobertura precária. Muitas pessoas não tem acesso algum à tecnologia disponível. Muitos lugares no Pará só se chega usando 2 (dois) ou 3 (três) modais de transporte.

No mesmo sentido e nesse aspecto, concordaram os demais partícipes do grupo: Celyce, Maria Betânia, Isabela bem como Raphael, com a Francimary, afirmando que há muitas dificuldades geográficas – distâncias e sociais – acesso à internet e outros meios tecnológicos, fazendo com que as auditorias operacionais, encontrem barreiras particulares em relação à situação específica do Estado do Pará. Considerando-se, ainda, que as auditorias operacionais em razão da sua essência – aferimento do resultado concreto da política pública, ou seja, os beneficiários da política pública ou usuários dos serviços públicos devem ser considerados e por vezes ouvidos. Dessa forma, pode-se inferir, quanto às auditorias operacionais e seu manual, não é possível que uma ou algumas etapas do procedimento possam ocorrer de forma remota, pelo menos como regra. Por essa razão, deixa-se de se

inserir, pelo menos por ora, a possibilidade de permitir a realização de alguma etapa do ciclo de auditoria operacional, que carece de informações de pessoas, que possa acontecer de forma remota. Sendo possível contemplar-se, excepcionalmente, as etapas de análises documentais serem realizadas remotamente, sempre que possível dadas as situações peculiares ao caso concreto.

Decorrente em alguma medida das diferenças entre as regiões do Estado e da dificuldade da chegada da política pública em todos os rincões daquele que é o segundo maior Ente da federação, os partícipes do grupo concordaram com a fala da Francimary de que, não raras vezes formalismos deixam de serem cumpridos, tanto pelo gestor quanto pela equipe de auditoria – controle externo – e que isso gera uma melhor efetividade das políticas públicas. Ou seja, em alguns casos concretos e situações específicas, deixa-se de impor o cumprimento de formalismo para que se possa obter resultado prático – efetividade da política pública.

Assim, outro elemento a ser manualizado como norma geral e em aberto, é que à luz da equidade o auditor quando da sua atuação, possa, em situações concretas e específicas, que exijam dele o afastamento da obediência sega à norma, possa agir, segundo seu bom senso para garantir a melhor efetividade da política pública e prestação de serviço público ao cidadão-cliente. Contudo, sempre que o fizer, deverá motivar seu ato nos fatos concretos do caso em apreço. Isso tudo considerando-se os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da realidade real, da supremacia do interesse público primário e da efetividade da política pública, conforme o caso, na ponderação individual ou coletiva com o princípio da legalidade estrita, por fim, garantindo-se que a situação possa ser adequadamente monitorada pelo órgão de controle dentro do procedimento de auditoria operacional.

O segundo questionamento foi: quais são as condutas técnicas dos auditores em auditoria operacional e que não são efetivas do ponto de vista das suas próprias finalidades?

Nesse aspecto todos os partícipes foram unânimes em afirmar que há uma técnica em auditoria operacional e que não há como, por vários fatores, ser operacionalizada e portanto manualizada no TCE/PA. Trata-se da técnica “painel de referência”, pois, invariavelmente há a necessidade de contratação de especialistas e isso gera diversos entraves e problemas de comunicação do especialista que é expert no assunto, contudo, como regra, desconhece as técnicas e caminhos da auditoria e do controle externo, havendo uma natural e prejudicial ditonância nas atividades.

É dizer, consensuaram os partícipes que a técnica painel de controle não deve ser contemplada no manual pelo menos até que se possa, a partir dos servidores do próprio Tribunal de Contas, montar uma equipe multidisciplinar com capacitação e formação em auditoria operacional. Ou seja, o uso da ferramenta “painel de referência” deve ser evitada, pelo menos nessa primeira versão do Manual de Auditoria Operacional.

Como último questionamento quero colocar para vocês o seguinte: quais fatores do Tribunal de Contas, positivos ou negativos devem ser considerados na elaboração de um Manual de Auditoria Operacional?

Bruno levantou uma questão importante em relação à auditoria operacional e que foi seguido pela concordância dos demais partícipes da grupo focal, exceto em parte pelo controlador da CAE – Raphael que entende que há matérias que não são tratadas por Manual tais como: sanções, prazos e fluxo processual, contudo, mesmo Raphael entende que o Manual, nesses aspectos pode fazer menção ou remissão a texto de lei ou instrumento normativo que trate da matéria. Assim, a possibilidade de sanção no âmbito da auditoria operacional e o da ampla divulgação dos relatórios finais dos trabalhos de auditoria podem ser tratadas de forma indireta e remissiva no Manual de Auditoria Operacional na visão majoritária e razoável dos partícipes.

A partir dos relatos do participante, parece ser possível como uma das etapas do ciclo de auditoria operacional ser a ampla publicidade do relatório final, depois de vencidas todas as etapas internas bem como das evidências de auditoria. Há, inclusive, previsão constitucional (caput do art. 37) do diploma máximo. Parece, então, ser possível a manualização da necessidade do órgão de controle externo dar ampla publicidade aos relatórios finais das auditorias operacionais realizadas e das evidências levantadas nas atividades auditoriais.

Além do que a ampla publicidade, acima indicada, serve também, em boa medida de um ato pedagógico ou quase sanção na medida que a divulgação de resultados de pouca efetividade das políticas públicas, pode prevenir a repetição da conduta indesejada com ajustes nas políticas públicas. Outras punições do tipo puras ou diretas também podem ser aplicadas no âmbito das auditorias operacionais, tais como: multa (sanção pecuniária) pelo não cumprimento do Plano de Ação, posto que tal plano é apresentado pelo próprio gestor e a partir da aprovação pelo órgão controlador e multa sanção por sonegação de informação necessária ao processo fiscalizatório se apresentam como o caminho correto da política pública e se houver

desvio do plano (sem justificativa plausível) ou sonegação injustificada de informações solicitadas pelo órgão fiscalizador, se mostra razoável a aplicação de multa sanção e esses elementos podem, perfeitamente, serem manualizados e os fins de tal medidas as justificam de plano, pois, tais condutas inviabilizam o próprio andamento da atividade auditorial, conquanto não se mostra possível no mais o estabelecimento de sanções por meio de Manual.

6.2 Construção dialogada do Manual de Auditoria Operacional: uma análise crítica realizada pelos servidores responsáveis pelas AOP's do TCE/PA ao instrumento preliminar aos mesmos apresentado

A título preliminar, antes da análise da degravação da entrevista realizada pelo uso da técnica de grupo focal, importa, fazer-se considerações sobre um aspecto relevante quanto ao Manual de Auditoria Operacional. Quanto ao instrumento e sua forma de aprovação junto ao TCE/PA, considerando-se as normas institucionais traz-se à baila o disposto na Lei Orgânica do TCE/PA. O artigo 3º. do referido diploma normativo confere a competência para o Tribunal expedir atos ou instruções normativas sobre matérias de sua atribuição. Assim, como auditoria operacionais são sua atribuição, compete ao TCE/PA editar atos à técnica, incluindo-se, por lógica o Manual de Auditoria Operacional. Seguindo à análise normativa interna recorre-se ao artigo 12 do RITCE que em sua alínea “f” estabelece a competência do TCE/PA para realizar auditorias operacionais. No artigo 31 do mesmo diploma normativo em seu parágrafo único informa que a regulamentação das fiscalizações do tribunal será dada pelo Regimento Interno do órgão. Nesse particular o artigo 189 que trata das deliberações do Tribunal Pleno do TCE/PA será por meio de Resolução, nos termos do inciso III do artigo mencionado, sendo que a alínea “g” e “j” do referido inciso, informa que tal resolução será o instrumento aprovador quando se tratar de: Instrução Normativas em matéria de fiscalização e deixa em aberto para o Tribunal Pleno decidir outras matérias. Ou seja, o rol dos documentos a serem aprovados por meio de Resolução do Tribunal Pleno é um rol taxativo e ao fazer-se uma interpretação sistemática dos dispositivos aqui colacionados, fica evidenciado que o Manual de Auditoria Operacional, será aprovado e institucionalizado por meio de Resolução dada pelo Tribunal Pleno, como já foi procedido no que se pode mencionar como

precedente do Tribunal pela edição da Resolução 17.842/2010 que aprovou a Metodologia de Fiscalização, documento análogo à Manual.

Feitas tais considerações iniciais sobre o trâmite institucional do TCE/PA para aprovação do Maop, passa-se à análise estabelecida a partir das falas dos servidores acerca da impressão dos mesmos sobre o Maop preliminar apresentado aos mesmos. Para tal o grupo focal foi conduzido pelo moderador a partir de perguntas abertas. As perguntas que se seguiram das respostas dos partícipes foram guiadas a partir da leitura prévia da proposta de Manual de Auditoria Operacional disponibilizado previamente aos mesmos com tempo suficiente e necessário à leitura crítica do instrumento, bem como da sua experiência prática profissional e conhecimentos adquiridos da sua formação pregressa: 1 – Você identificou algum elemento que seja de difícil realização prática considerando-se seus conhecimentos e vivências? Identifique-os e informe possíveis soluções; 2 – Você identificou alguma carência ou ausência de elemento que seria fundamental constar do Manual? Qual (ais)? Porque? 3 – Você sugere algo para o aprimoramento do instrumento – Manual?

As respostas aos questionamentos apresentadas pelos partícipes do grupo focal, que possuem relevo material e que podem ser manualizados, são elencadas a seguir, seguidas das análises e contempladas na minuta de manual como elemento de aprimoramento do respectivo instrumento, bem como muitos outros ajustes foram propostos pelos servidores participantes do grupo tanto em questões formais quanto em detalhes técnicos e até mesmo estéticos do documento preliminar.

No que diz respeito ao risco de fraude elencado no item 71 da minuta de manual apresentada à leitura, os partícipes informaram que o TCE/PA não possui um “Roteiro” para orientar auditores sobre como agir com casos suspeitos de fraude e corrupção descobertos no decorrer dos trabalhos do controle externo, em auditoria operacional.

No que pese a questão trazida seja pertinente e de fato não haja um instrumento orientativo dos auditores em casos de suspeita de fraude e de corrupção isso não impede de a medida ser manualizada, pois, é obrigação funcional dos servidores, notadamente, de auditores dar os devidos encaminhamentos em caso de descoberta de suspeitas de fraude ou de corrupção. Dito isso, parece que a melhor solução não seja retirar do texto do manual tal questão, em razão da evidente importância da matéria para a prevenção de dano ao erário. O que pode e deve acontecer, no âmbito da Corte, é a esfera competente, conceber o instrumento

indicativo dos procedimentos necessários, no âmbito do Tribunal, no trato das suspeitas antes mencionadas. De qualquer forma a contribuição é importante ao estudo, pois, será colocada em recomendações, a sugestão de criação de instrumento orientativo com roteiro a ser seguido pelo auditor no desempenho de sua função, dentre elas, em realização de auditorias operacionais, pois a matéria será mantida no manual.

Outro aspecto abordado pelos servidores foi quanto ao Controle e Asseguração de Qualidade. Nesse particular, arguem que o tópico tratou de forma aprofundada sobre aspectos conceituais do controle de qualidade e legou tal atribuição, exclusivamente ao comitê de qualidade – órgão subordinado à corregedoria. Contudo, no entender dos respondentes, no que pese a importância do comitê no controle de qualidade, caberia, ao mesmo realizar seu papel em análises amostrais de forma complementar e assecuratória da qualidade. Caberia, ordinariamente, e em todas as etapas da atividade, aos supervisores dos trabalhos, por tratar-se de processo contínuo, isso sem prejuízo da atuação do comitê de qualidade e da corregedoria.

Quanto aos apontamentos e sugestões dadas pelos partícipes, representam uma análise bem detalhista e criteriosa feita, de tal sorte, que será aprimorado o tópico para contemplar na íntegra as sugestões dadas, no sentido de avançar do aspecto conceitual do instituto da qualidade para ser o mesmo complementado por aspectos de ordem prática da atividade auditorial. Além do que, será, ainda, o tópico alterado para contempla-se, além da atuação do comitê de qualidade que atuara em análises amostrais que os supervisores atuem em tempo real em todas as etapas do processo auditorial em controle concreto de qualidade, com atuação da corregedoria a partir de amostras de auditorias, dentro das competências típicas do órgão correcional.

No que diz respeito ao planejamento de auditoria a equipe entendeu que, por ser a matriz de planejamento, documento fundamental para todo o trabalho a ser realizado, que merece a mesma ser explicitada detalhadamente a forma de seu preenchimento, visto ser o manual um documento prescritivo e orientativo. Ademias em consonância com a atualização do manual do TCU/2020, rever as estratégias metodológicas, separando a mesma em procedimentos de coleta de dados e procedimentos de análise de dados.

Quanto ao plano de auditoria os respondentes apontam que uma das funções dos manuais é instruir como a auditoria deve ser executada, entendem, em razão da

ausência na minuta apreciada, arguem a necessidade de ser contemplado o passo a passo de utilização de ferramentas de diagnóstico mais comuns utilizados no planejamento. Ainda nesse particular, informam ser necessário, caso isso não seja manualizado, sugerir ao Tribunal que passe a editar boletins técnicos, a exemplo do TCU, que abordem as técnicas em perspectivas práticas.

As informações referentes às omissões no planejamento de auditoria e no plano de auditoria antes mencionas são pertinentes e merecem guarida para serem inseridas no próprio manual. Assim, foi incorporado à minuta de manual de auditoria um detalhamento acerca do preenchimento da matriz de planejamento e quanto ao plano de auditoria o passo a passo na utilização de ferramentas de diagnóstico no planejamento.

Quanto à elaboração do plano de ação que se encontra dentro do monitoramento, os respondentes entender ser uma etapa que antecede ao monitoramento, sendo autônomo em relação ao mesmo, no que pese possua com o mesmo estreita ligação. Assim, sugerem os membros do grupo em uníssono, que seja aberto um subtítulo anterior ao monitoramento para as orientações acerca do plano de ação. Informam, ainda, que a avaliação do plano de ação pela equipe técnica, precisa ser melhor detalhada com vista a orientar o auditor em como executá-la. Considerando-se, inclusive, a avaliação de múltiplos auditados, para o que seria interessante em resoluções distintas para evitar-se morosidade desnecessária no processo, sendo que os mesmos possuem dúvidas se essa matéria específica seria objeto de manualização.

São lógicas as considerações e foi alterado o manual, nesse particular aspecto, para destacar o plano de ação, retirando-o como subitem do monitoramento, sendo o mesmo anteposto a essa etapa. Quanto a sugestão de resoluções distintas para avaliação de múltiplos casos, foi a mesma, incorporada a proposta de manual de sorte a contribuir para a celeridade do processo.

Os participantes do grupo focal identificaram, ainda, redundâncias informacionais no documento e outras informações deslocadas da correta etapa e várias questões peculiares ao TCE/PA e aos jurisdicionados do órgão de controle, que mereceram sugestões de ajustes. Muitas delas foram incorporadas à proposta de Manual de Auditoria Operacional produto do presente estudo. Outras sugestões que não possuem natureza prescritivas, ou seja, não são informes que possam ser manualizados, foram inseridas em sugestões ao TCE/PA nas conclusões do presente.

Por fim, infere-se que das informações obtidas a partir da técnica de grupo focal, tanto com os servidores da AOP quanto do Controlador da CAE, gestor do grupo de AOP, no que pese seja importantes e representam relevo do ponto de vista profissional e para a prática das atividades de auditoria operacional, são informações que não trazem elementos que permitam serem as mesmas, em razão de suas próprias características, serem manualizadas ou mesmo transformadas em sugestões à administração do Tribunal.

6.3 Proposta de Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA: o produto em si a ser aprovado por meio de Resolução em Instrução Normativa

A história do Tribunal de Contas do Estado do Pará remonta à própria constituição do Estado. Em 1947 foi promulgada a Constituição Estadual do Pará, que, já em seu art. 34, inspirada na norma federal, criava o Tribunal de Contas do Estado. Em 1953, surge a primeira Lei Orgânica do TCE/PA. Décadas depois, fica claro que o TCE/PA se firmou como instituição sólida, de prestígio e honorabilidade. Apesar da solidez, encontra-se sempre na busca de respeito mútuo entre instituição e sociedade, realizando um trabalho que almeja ser cada vez mais crédulo e eficiente, cumprindo o seu dever legal de fiscalizar mediante os princípios constitucionais e infraconstitucionais. Entende-se que esta instituição é construída tendo por fundação o conhecimento técnico e normativo de uma correta atuação pública na gestão dos recursos, critério funcional mínimo para o alcance do desenvolvimento local e regional.

Hoje, o Tribunal de Contas do Estado do Pará é regido pela Lei Complementar Estadual n. 81, de 26 de abril de 2012, a Lei Orgânica do TCE/PA (LOTCE), regulamentada pelo Ato nº 63, de 17 de dezembro de 2012, o Regimento Interno do TCE/PA (RITCE).

De acordo com o Planejamento Estratégico desta Corte, prática levada adiante desde 2009, e em sua versão mais atual, formalizada por intermédio do Plano Estratégico 2016-2021, foram estabelecidos a missão, visão e valores do Tribunal, quais sejam:

- **Missão:** Exercer o controle externo da gestão dos recursos públicos estaduais em benefício da sociedade.

- **Visão:** ser instituição referência no controle externo e no aperfeiçoamento da administração pública, atuando de forma tempestiva, orientadora e efetiva.
- **Valores:** Integração; Efetividade; Transparência; Ética; Justiça; Inovação; Independência; e Sustentabilidade.

Assim, faz parte da cultura do Tribunal de Contas a orientação e aperfeiçoamento da gestão das contas públicas, tanto por parte dos jurisdicionados que estão sujeitos ao controle da instituição, quanto dos servidores da casa que estão sempre passando por atividades voluntárias de aperfeiçoamento para exercer as ações de controle externo.

Quanto aos fundamentos normativos a legitimar a realização de auditoria operacional pelo TCE/PA e por consequência a necessidade de sistematização do documento por meio de um Manual de Auditoria Operacionais, busca-se elementos na LC 81/12 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA, assim como o Ato 63/2012 – Regimento Interno do Tribunal, logo em seus artigos inaugurais estabelecem a competência do órgão de controle externo, além do que a Resolução 18.494/2013 estabelece os elementos mínimos (elementos essenciais) a serem contemplados no Manual de Auditoria Operacional Institucional, assim versando:

Na Lei Orgânica

Art. 1º Ao Tribunal de Contas do Estado do Pará, órgão de controle externo, compete: (...) IV – realizar, por iniciativa própria, ou por solicitação da Assembleia Legislativa, de sua Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e **auditorias** de natureza contábil, financeira, orçamentária, **operacional** e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (...) conforme o disposto no Regimento Interno.

No Regimento Interno

Art. 1º Ao Tribunal de Contas do Estado do Pará, órgão de controle externo, nos termos da Constituição Estadual e na forma da legislação vigente, em especial da sua Lei Orgânica, compete: (...) IV - realizar, por iniciativa própria, ou por solicitação da Assembleia Legislativa, de sua comissão técnica ou de inquérito, inspeções e

auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, **operacional** e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (...).

Dada a competência normativa para a realização de auditorias operacionais pelo TCE/PA e na busca do alinhamento do Tribunal de Contas do Estado do Pará com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores – Issai, da International Organization of Supreme Audit Institutions – Intosai, aprovadas em 2016 e renumeradas para a nova estrutura de normas da Intosai em 2019. A Issai 3000 é o primeiro conjunto de normas internacionais de auditoria operacional, bem como com Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) para auditoria operacional, publicada pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), é a tradução da Issai 3000, apresenta-se aqui a proposta de Manual de Auditoria Operacional do TCE/PA tendo como base os manuais analisados no tópico anterior e os fundamentos doutrinários e normativos nacionais e internacionais colacionados no presente estudo, bem como, os aspectos específicos atinentes ao órgão de controle externo paraense.

Na Resolução 18.494/2013

No dia 03/07/2013 o Plenário do Tribunal de Contas do Estado do Pará aprovou a Resolução 18.494/2013 que estabelece os parâmetros mínimos necessários à elaboração e adoção de Manual de Auditoria Operacional pelo órgão de controle externo.

Nesse sentido, abaixo apresentam-se os elementos constantes de Resolução e que compõem a guia mestra que alicerça o Manual ao final desse estudo apresentado em todos os seus elementos constitutivos. A Resolução apresenta os elementos normativos sintetizados no quadro 14 a seguir exposto:

Quadro 14 – Síntese dos elementos do Maop – resolução 18.494/2013

Elemento do Manual	Detalhes do Elemento
Elementos Preliminares	
Paradigma	O Departamento de Controle Externo, em consonância com os princípios e normas próprios e observadas as experiências de outros Tribunais, em especial a do Tribunal de Contas da União – TCU, deverá elaborar o Manual de Auditoria Operacional deste Tribunal.
Formalização do Maop	O Manual de Auditoria Operacional deste Tribunal será formalizado mediante decisão do Plenário na forma de Resolução em Instrução Normativa.
Plano Anual de Fiscalização – PAF	O Plano Anual de Fiscalizações do Departamento de Controle Externo do TCE/PA, a ser apreciado pelo Plenário deste Tribunal, incluirá as auditorias operacionais.
Elementos do Ciclo	
Etapas do Ciclo	As Auditorias Operacionais serão realizadas mediante as seguintes etapas, sucessivamente: (1) seleção das auditorias a serem realizadas; (2) formalização do processo (3) planejamento, execução e emissão de relatório; (4) encaminhamento do relatório preliminar ao gestor para seus comentários; (5) relatório final após análise dos comentários do gestor; (6) apreciação e deliberação do relatório final pelo Pleno; (7) divulgação dos resultados da auditoria operacional; (8) elaboração do plano de ação a cargo do responsável pelo órgão ou entidade no prazo de 60 dias; (9) monitoramento das determinações e/ou recomendações feitas pelo Tribunal de Contas.
Elementos em Espécie	
Relatório Preliminar	Após a conclusão do relatório preliminar, a equipe de auditoria o encaminhará ao gestor, concedendo-lhe prazo regimental para apresentar as considerações que entender necessária, excepcionalmente o prazo poderá ser prorrogado por mais 15 (quinze) dias desde que devidamente justificado sua prorrogação.
Relatório Final	1) Concluído o relatório já com análise das considerações do gestor, o Departamento de Controle Externo responsável pela auditoria o submeterá à apreciação do Conselheiro Relator que, após ouvir o Ministério Público de Contas, o submeterá ao Plenário para deliberação, dentro do prazo de 30 (trinta) dias; 2) A apreciação da Auditoria Operacional será feita em sessão plenária, com ampla divulgação junto aos gestores, beneficiários, sociedade civil organizada, entre outros; 3) A decisão do Tribunal sobre o relatório de auditoria operacional conterá determinação para que o responsável pela entidade auditada apresente plano de ação para o cumprimento das determinações e/ou recomendações, quando for o caso; 4) Os resultados das auditorias, após deliberação do TCE, serão amplamente divulgados pelos meios de comunicação.
Monitoramento	A etapa de monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e dos resultados delas advindos; O planejamento dos monitoramentos levará em conta os relatórios de acompanhamento ou o vencimento de prazo das ações estabelecidas no plano de ação; O monitoramento das auditorias operacionais será realizado em processo autônomo, mantendo-se o relator do processo inicial; Na realização do último monitoramento, a unidade técnica deverá elaborar relatório final, especificando o cumprimento ou não de cada determinação e/ou recomendação, o qual será submetido ao pleno do Tribunal para deliberação conclusiva.
Elementos Complementares	
Dano ao Erário	Se no decorrer da auditoria operacional for verificado dano ao erário, será feita a devida comunicação ao relator para a adoção das providências cabíveis
Consultoria de Especialistas Externos	Sempre que necessário, caso não disponha em seus quadros profissionais, e, observado os limites da objetividade, neutralidade e independência, o TCE poderá utilizar-se dos serviços de consultores e especialistas externos pertencentes a organizações públicas ou privadas e o contratado ou conveniente ficará sujeito aos mesmos deveres de responsabilidade e sigilo impostos aos servidores do Tribunal quando da realização de trabalhos de fiscalização

Fonte: Elaboração Própria (2022).

Considerando-se os fundamentos históricos, normativos e doutrinários trazidos ao presente estudo, bem como, as análises do Manuais de Auditoria Operacional, dos tribunais paradigmas, processadas nos quadros e análises feitas nessa sessão capitular do estudo, é possível, construir-se um Manual de Auditoria Operacional a ser implementada no Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA, considerando-se, ainda e por fim, as características peculiares da Corte de Contas paraense, sem, contudo, desviar-se das estruturas mínimas essenciais e fundantes de um Manual ordinário.

Feitas essas considerações gerais e preliminares desse tópico, o manual construído, representa uma síntese dos elementos mínimos necessários em sua primeira versão, ao que, ao longo de sua experimentação prática, poder-se-ão serem feitos ajustes – excludentes, includentes e corretivos do texto e dos elementos nele constantes. Sendo esse um processo natural em razão das necessidades adequativas do instrumento dentro do contexto de sua utilização e das limitações naturais desse estudo e do pesquisador autor do mesmo.

Ademais do antes dito, espera-se de um Manual que o mesmo seja capaz de contribuir, sobremaneira, ao processo auditorial do órgão de controle externo e que do seu produto, possam ser colhidos frutos ao aprimoramento das políticas públicas para atendimento das demandas do cidadão-cliente como destinatário último dos serviços estatais, garantindo-se, assim, uma efetividade material das ações estatais e do Tribunal de Contas fiscalizador.

Assim e tendo por parâmetro as análises dos manuais acima realizadas bem como os fundamentos normativos e doutrinários sobre o tema, em especial da Resolução 18.494/2013 do TCE/PA, que estabele elementos mínimos necessários à confecção de Manual de Auditoria Operacional do âmbito do TCE/PA, tem-se como elementos mínimos ou ao que se pode chamar de elementos essenciais a um Manual de Auditoria Operacional como elementos pré-prescritivos elencam-se: a) Palavras Iniciais, Apresentação geral, Contextualização e Características das Auditorias Públicas; b) Estrutura conceitual; c) Independência e Ética da Atividade do Auditor; como elementos prescritivos: d) Elementos do ciclo de auditoria: 1) Planejamento – 2) Execução – 3) Relatório – e 4) Monitoramento; e como elementos pós-prescritivos: e) Elementos Complementares: 1) Referencias – 2) Anexos e Apêndices. Assim chega-se à presente proposta sintética e esquematizada de Manual de Auditoria Operacional

do TCE/PA, que ao final do estudo – em apêndice – se apresenta a íntegra do documento, entendendo, o autor, que por uma questão de organização estética do presente estudo, melhor fica a disposição aqui apresentada.

O quadro 15 na sequência apresentado estabelece uma síntese dos elementos estruturantes do Manual de Auditoria Operacional do – TCE/PA:

Quadro 15 – Síntese estruturada do Maop do TCE/PA

Elemento do Manual	Detalhes do Elemento
Elementos Introdutórios	
Palavras Iniciais, Apresentação, Contextualização e Características das Auditorias Públicas	O tópico preambular da proposta de Manual de Auditoria Operacional ao final desse estudo apresentado, traz algumas palavras acerca do controle externo e do manual, tecidas pelo autor do mesmo a título inicial, traz, ainda, informações gerais e contextualizadoras do documento, tais como: informações acerca da aderência do Manual com as normas internacionais das EFS e das normas nacionais, notadamente do Instituto Rui Barbosa – IRB e com as modernas técnicas de auditoria do COSO. O documento informa, ainda, os fins do Manual e de que o mesmo é prescritivo e que deve ser aprimorado constantemente, esperando, por fim, que o manual contribua de forma efetiva à boa e regular aplicação da res pública pelo poder público e ao cumprimento da missão institucional do TCE/PA, enquanto órgão de controle externo. Tece-se uma contextualização histórico-evolutiva acerca do controle externo no Brasil e são apresentadas características conceituais e distintivas dos tipos de auditoria pública.
Estrutura Conceitual Básica	Num segundo momento introdutório o manual apresenta inúmeras definições de institutos atinentes à auditoria operacional além do próprio conceito de auditoria operacional, pelo que inicia o tópico, dentre eles: a) objeto e objetivo da auditoria operacional; b) economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade. Além do que traz as características da auditoria operacional.
Independência e Ética da Atividade do Auditor	O tópico apresenta aspectos atinentes à atividade profissional do auditor, notadamente, a característica da independência profissional do auditor, bem como, parâmetros éticos a serem atendidos pelo profissional, quando a realização de auditorias operacionais.
Ciclo de Auditoria Operacional	Nesse tópico são apresentadas as partes mínimas constitutivas de um processo de auditoria operacional: 1) planejamento; 2) execução; 3) relatório e 4) monitoramento.
Habilidades Profissionais	São apresentadas as características qualitativas necessárias aos profissionais auditores no desenvolvimento da atividade auditorial.
Julgamento e Ceticismo profissional	Nessa divisão capitular do manual são apresentadas as formas de atuação do profissional auditor e sua característica de haver necessidade de comprovação por meio de evidências a confirmar suas conclusões.
Risco de Fraudes	Nesse tópico são apresentados, de forma fundamentada, os elementos que podem levar o julgamento do auditor em suas conclusões a erro quanto à avaliação.
Controle de Asseguração de Qualidade	Tópico no qual são ressaltadas as responsabilidades no desenvolvimento da auditoria e formas de asseguarção da qualidade do trabalho realizado.
Elementos Estruturais	
Planejamento	Nesse tópico do manual de auditoria operacional em apreço são apresentadas pormenorizações acerca do planejamento, deixando expresso as partes constitutivas do planejamento, tais como: a) levantamento; b) os instrumentos de planejamento 1) árvore de probabilidade, 2) inventário de risco, 3) mapa de procedimentos, 4) mapa de produto, 5) DVR, 6) análise da matriz SWOT; c) o risco de auditoria; d) o cronograma; e) a matriz de planejamento; f) o relatório; g) os instrumentos de coleta; e h) o teste piloto. Imposta salientar que esse manual inova, no elemento planejamento, particularmente quanto às ferramentas de planejamento, em relação aos demais analisados, visto que, vai para além da matriz SWOT e apresenta outras ferramentas de análise ambiental a subsidiar o processo de planejamento.
Execução	Em execução ou atividade auditorial, propriamente dita, o manual elenca e detalha suas partes constitutivas: os achados, a matriz de achados, coleta de dados, análise dos dados, as referências e a validade da matriz de achados
Relatório	O manual apresenta elementos formais acerca do relatório e, especificamente, trata da estrutura do relatório, análise e comentários, a conclusão e as recomendações.
Monitoramento	Em monitoramento o manual apresenta a execução do monitoramento, o plano de ações e o a estrutura do relatório de monitoramento.
Elementos Conclusivos	
Conclusões	Não há elementos conclusivos
Elementos Complementares	
Referências e Apêndices	Por fim, são apresentadas as referências doutrinárias e normativas utilização a fundamentarem a elaboração do manual de auditoria operacional bem como os apêndices – nesse particular compostos de modelos dos documentos a serem elaborados (papéis de trabalho) em todo o desenvolvimento do trabalho auditorial.

Fonte: Elaboração Própria com base na proposta do Maop do TCE/PA (2022).

7 CONCLUSÕES

O estudo em conclusão, tendo partido do objetivo que decorre, logicamente, do problema de pesquisa de construir uma minuta de Manual de Auditoria Operacional Institucional, com todos os seus elementos mínimos, para o Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA, como instrumento de atuação concomitante na fiscalização avaliativa das políticas públicas dos seus jurisdicionados, tendo para tal fim construído um caminho metodológico necessário e suficiente ao pretendido, chega a título conclusivo a algumas ideias centrais fundamentadas ao longo do presente estudo, em particular os elementos que demonstram o atingimento do objetivo aqui indicado, que norteou a pesquisa, bem como, que orientou na elaboração do produto final – minuta de Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA, como marco regulatório do órgão – instrumento interventivo. Dentre tais ideias elencam-se as seguintes em síntese conclusiva que culminam com a proposição do documento referenciado:

O processo de transição entre o modelo burocrático para o gerencial – novo gerencialismo público – impôs um novo desafio ao controle externo dos agentes públicos e das atividades governamentais. Dentro desse desafio surge uma nova modalidade de auditoria – a auditoria operacional – com força como mecanismo de controle externo e como ferramenta auxiliar da própria administração pública em seu fazer institucional.

O controle do modelo burocrático passou a ser excessivamente rígido e auto referido, tornando o aparelho estatal lento e caro e contribuindo para a sua ineficiência. No novo modelo de controle, os mesmos deixam de focar nos processos administrativos para se concentrarem nos resultados obtidos através dos programas de governo implementados e dos serviços prestados ao cidadão-cliente. Nesse novo modelo as organizações se tornam mais flexíveis e menos hierarquizadas, abrandando-se os controles formais, definindo-se claramente os objetivos a serem atingidos, na forma de indicadores de desempenho, de modo a possibilitar a implantação de uma *accountability* de resultados, a ser efetivado pelas auditorias operacionais.

É dizer, a importância do controle de conformidade, historicamente exercido pelos órgãos de controle da administração pública, notadamente, através das auditorias de regularidade é agora relativizada. Ao lado dos critérios emanados pelas

leis e regulamentos, surgem novos valores e dimensões aos quais os administradores públicos devem se submeter, tais como a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade, sendo o instrumento de controle adequado para tal fim a auditoria operacional ou concomitante – auditoria de desempenho.

Essas transformações pelas quais passaram Administração Pública, especialmente a partir das reformas administrativas do final do século passado (anos 1980 e 1990), restaram como consequência a evolução da concepção de *accountability*, a partir da qual deixa de ser compreendida como simples prestação de contas e responsabilização dos responsáveis para se transformar em *accountability* democrática – ao qual, incorporam-se a transparência e o controle do desempenho a ser realizado por meio da ferramenta Auditoria Operacional, notadamente.

Dentro do contexto antes mencionado e de forte crise fiscal, da inserção do princípio da eficiência no caput do artigo 37 da Carta Política de 1988 pela EC 19/98 e da aprovação e vigência da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), se impõem aos estados e governos crescentes exigências por melhoria dos serviços públicos e aos tribunais de contas, são impostos desafios a desenvolverem ferramentas para sua atividade de controle para além da maneira tradicionalmente realizada.

O desafio a que se refere aqui, é colocado, especialmente ao sistema de controle externo, em especial aos Tribunais de Contas, que precisaram buscar mecanismos que se adequem à flexibilização trazida pelo modelo gerencialista de gestão – não mais atrelado a normas, mas, ao desempenho da gestão no atendimento das demandas sociais.

No Brasil, a realização de auditorias de desempenho ou operacionais é prevista constitucionalmente, como um dos tipos de fiscalização sob a responsabilidade do controle externo, juntamente com as fiscalizações contábil, financeira, orçamentária e patrimonial.

É justamente nesse sentido que a boa literatura pátria indica que o advento da Nova Gestão Pública no Brasil trouxe mudanças significativas na atuação dos Tribunais de Contas, sobretudo na preocupação crescente com a análise dos resultados. Dentro dessa perspectiva, nesta pesquisa foi abordado o surgimento da realização das auditorias operacionais no âmbito do controle externo em decorrência da atual configuração de gestão do setor público.

No Brasil, os papéis do controle externo e interno estão expressamente delimitados na Constituição Federal. Sobre este último, o artigo 74 da Carta Magna dispõe que é responsável, entre outras coisas, pela avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo, bem como dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração, a ser exercido com o auxílio do sistema de Tribunal de Contas.

Por sua vez os Tribunais de Contas na medida que são instituições indispensáveis à manutenção dos regimes democráticos, posto que com a evolução do Estado e a implantação de regimes democráticos, o poder estatal é o poder do próprio povo e em favor do mesmo, as fiscalizações das contas públicas, passam a constituir prerrogativa da soberania popular, sendo parte imprescindível à manutenção do regime democrático. Como sendo da essência dos órgãos de controle tais fiscalizações, este órgão de controle – Tribunais de Contas em sua atuação típica é o elo de ligação do povo ao povo no que diz respeito às políticas públicas, constituindo – o Tribunal de Contas – peça imprescindível do regime democrático.

Assim, como compete ao Tribunais de Contas como antes visto o controle das políticas públicas e que a denominada auditoria operacional ou auditoria de desempenho, por definição, é instrumento dessa atividade – deve buscar precipuamente avaliar o nível de excelência das organizações públicas, a partir de aspectos como eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e surgem para auxiliar os órgãos de controle governamental, em especial os Tribunais de Contas, no atendimento das novas demandas sociais e na consolidação e manutenção do próprio regime democrático.

No que diz respeito à normatização do instituto da auditoria operacional a mesma tem na esfera internacional seu principal meio de obtenção. Na esfera internacional as normas estão previstas nos instrumentos normativos das EFS, notadamente da Issai e da Intosai. No Brasil o Instituto Rui Barbosa – IRB, por meio do NBASP é o paradigma normativo. Ademais dos instrumentos normativos, pode-se inferir que no pese, ainda pouco explorado, o tema encontra doutrina relevante no Brasil, especialmente construído em revistas especializadas e em teses e dissertações, geralmente construídas por integrantes do próprio sistema de controle externo.

Para o exercício do seu controle externo dentro desse novo modelo de administração pública – o gerencialismo – o sistema de Tribunais de Contas deve fazer uso da ferramenta de auditoria operacional para o melhor cumprimento de sua missão institucional, lastreado nos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Ou seja, a auditoria operacional como instrumento que visa contribuir para o aperfeiçoamento da administração pública, mediante a produção de informações que propiciem a melhoria da gestão e dos resultados das políticas públicas, em benefício da sociedade.

Assim, como a atuação do Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA pode e deve adotar uma metodologia pautada em prescrições manualizadas, por isso, a necessidade da construção do produto nesse relatório final apresentado – minuta de Manual, posto que gera – economicidade, eficiência, eficácia e efetividade na implementação de políticas públicas a partir da alocação da coisa pública.

Portanto é medida que se impõem ao órgão de controle externo, utilizar-se como ferramenta fiscalizatória a auditoria operacional e como tal atuação, deve ser orientada por Manual que apresenta o melhor caminho ou trilha a ser seguida em determinada atividade, por destinatário último os agentes públicos – para que estes realizem auditorias operacionais amparados por um documento formal e que além de garantir a boa prática, padroniza procedimentos fiscalizatórios.

O Manual de Auditoria Operacional deve ser um documento construído tendo por fundamentos as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores – Issai, desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai, bem como das NBASP editadas pelo IRB e, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA da Resolução 18.494/2013 que estabelece diretrizes para a construção do referido manual além das informações obtidas junto aos servidores responsáveis pelas AOP's no âmbito da Corte de Contas, pela aplicação da técnica metodológica pertinente.

Não por outra razão a presente intervenção buscou os fundamentos normativos nessas normas nacional e internacionais a construir o arcabouço normativo para dar sustentação ao manual construído. Também buscaram-se elementos estruturantes da construção do manual na doutrina pátria acerca do tema e nos manuais elaborados e já em funcionamento em outros Tribunais brasileiros, especialmente: TCU, TC/DF, TCE/AM, TCE/MS e TCE/MT e na empiria própria do TCE/PA.

Com a análise dos manuais, das normas nacionais e internacionais, da doutrina pátria acerca do tema, bem como da Resolução interna antes mencionada, chega-se a baliza conclusiva de que um Manual de Auditoria Operacional deve conter, minimamente, os elementos atinentes a uma estrutura essencial, a saber: planejamento, execução, relatório e monitoramento. Além de elementos incidentais, tais como elementos pré-prescricionais, dentre os quais podem ser destacados: apresentação, elementos atinentes à asseguaração da qualidade do trabalho, características éticas e técnicas necessários ao profissional auditor, e questões de ordem geral acerca da busca de elementos no campo de atuação para a construção das conclusões; além de elementos pós-prescricionais: referências, anexos e apêndices, nesse particular e em especial, construção de formulários e modelos a guiarem as atividades de forma mais ou menos padronizada e que tendam a garantir um mínimo de qualidade dos mesmos.

Assim, dados os elementos essenciais e incidentais aqui trazidos a minuta de Manual de Auditoria Operacional do TCE/PA foi construída, contemplando-se um conjunto de elementos pré-prescricionais pertinentes ao mesmo (incidentais), o conjunto completo dos elementos essenciais, além de elementos pós-prescricionais (incidentais).

Além do antes dito é de se concluir que um Manual é um instrumento essencialmente prescritivo e deve ser documento necessário e suficiente a padronizar a atuação do auditor e a garantir um mínimo de qualidade do mesmo, além de atuação ética e técnica irrepreensível a garantirem segurança jurídica aos entes partícipes da atividade – órgão do controle externo, jurisdicionado e o controle social, tudo tendo por norte o melhor atendimento do cidadão-cliente em sua demanda por serviços públicos – interesse público primário.

No presente estudo não descuidou-se das questões peculiares ao TCE/PA e em sua metodologia adotou uma análise subjetiva por meio de ferramenta qualitativa, buscando na empiria, pela técnica de grupo focal, obtendo informações da experiência dos servidores do órgão de controle externo o que permitiu que o instrumento prescricional fosse construído, considerando-se as peculiaridades próprias do TCE/PA, dos seus jurisdicionados e das questões atinentes às características geográficas e culturais do Estado.

Por fim, importa salientar, a título conclusivo, que a sedimentação das auditorias operacionais nos Tribunais de Contas de um modo geral, e com o respaldo

orientativo, prescritivo e padronizador de um Manual de Auditoria Operacional, revela-se parte da solução para o enfrentamento dos novos desafios do controle externo brasileiro, porém, entendendo-se que em grande medida que tais soluções são condicionada à institucionalização dos conceitos de eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e transparência, sendo necessária a incorporação desses valores e cultura na relação do Tribunal com o jurisdicionado como meio de garantir-se desde o ponto de vista da atuação pedagógica do controle externo a instituição de uma cultura propícia ao melhor atendimento das demandas da sociedade por serviços públicos e da boa e regular aplicação da res pública.

Em atendimento aos costumes acadêmicos, no que pese este ser um estudo de conclusão de pós-graduação profissional, mostra-se cabível apresentar-se sugestões para pesquisadores e para a administração do TCE/PA. Para tal, considerando-se, ainda, as limitações do pesquisador, do tempo e do método, se sugere aos pesquisadores que se interessam pelo tema, para fins de futuros estudos:

- a) realizar um estudo quantitativo acerca dos resultados – efetividade da ferramenta auditoria operacional junto aos Tribunais de Contas que já usam, a ferramenta prescritiva, a algum tempo com foco nas boas práticas;
- b) fazer um estudo comparativo da realidade do controle externo brasileiro, especificamente no que diz respeito à realização de auditoria de resultado – operacional – em comparação com o que ocorre em outros países em desenvolvimento e desenvolvidos;
- c) realizar um estudo comparativo sobre a efetividade de diferentes tipos de auditoria, especialmente da auditoria tradicional e da auditoria operacional, considerando-se uma amostra significativa e comparando-se resultados dentro do próprio órgão e numa perspectiva comparativa com um índice padrão amostral a ser construído; e,
- d) realizar um estudo para construção de uma minuta de manual de auditoria operacional, aprofundando-se o método eleito nesse estudo, para incorporar, no estudo empírico, uma análise de auditorias operacionais realizadas (boas práticas), para a partir de uma engenharia reversa, chegar-se a elementos manualizáveis de procedimentos adotados para incorporarem o manual construído.

Se sugere, ainda, à administração do Tribunal de Contas do Estado do Pará – TCE/PA, para dar efetividade prática à aplicação do Manual de Auditoria Operacional:

- a) fazer constar dos Planos Anuais de Fiscalização – PAF's na medida do possível, e com regularidade, a realização de Auditorias Operacionais nas diferentes unidades jurisdicionadas, de acordo com, planejamento prévio que selecione a partir de critérios técnicos programas específicos quali-quantitativamente relevantes para fins fiscalizatórios;
- b) reorganizar as controladorias, lotando os servidores da AOP nas mesmas como multiplicadores do uso da ferramenta auditoria operacional em conjunto com outra medida a de capacitação introdutória e continuada dos servidores auditores de controle externo, das diversas controladorias para a realização de auditorias operacionais;
- c) que a Resolução que trata da produtividade seja revisitada com o fim de contemplar-se maior pontuação à realização de auditoria operacional, por suas próprias características para que seja razoável a pontuação para tal atividade, considerando-se o tempo demandado para a mesma e a materialidade substantiva do resultado prático do trabalho;
- d) que seja dada ampla publicidade aos resultados (relatórios finais) das auditorias operacionais depois de exauridas as etapas internas, no sítio do Tribunal de forma ampla e acessível a todos os jurisdicionados e cidadãos-cliente; e,
- e) que seja construído um instrumento interno, orientativo e de forma roteirizada, dos procedimentos a serem adotados pelos auditores, sempre que se depararem com suspeitas de fraudes ou de corrupção, detectadas no exercício de suas atividades auditoriais.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan. Controle dos Gastos no Poder Público. **Revista Gestão Pública e Controle**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 13-26, ago. 2006.

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório. **A Auditoria Operacional e seus desafios**: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União. 2006. 154f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório. **A Auditoria Operacional e seus Desafios**: Um Estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União. Rio de Janeiro: Editora Renovar: 2007.

ARAGÃO, Cecília Vescovi. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 3, p. 104-132, set./dez. 1997.

ARANTES, R. *et al.* **Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil**. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. Burocracia e política no Brasil. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2010.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Auditoria operacional**: o sonho em realidade. Revista do TCE da Paraíba. João Pessoa, 09, p. 67-89, jan/jun 2011.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2006.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos *et al.* **Auditoria Contábil – Enfoque teórico, prático e normativo**. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional**. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Auditoria em Programas Governamentais e os Tribunais de Contas no Brasil. **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Bahia**, Salvador, TCE- BA, v.15, n. 18, p. 169-176, ago. 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Redescobrimo a Contabilidade Governamental**: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

ARAÚJO, Maria Arlete Duarte de. Responsabilização na administração pública: limites e possibilidades do gestor público. In: Paulo Cesar Medeiros e Evelyn Levy. (Org.). **Construindo uma Nova Gestão Pública**. Natal: Escola de Governo – SEARH/RN, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Princípios gerais de direito administrativo**. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BARBOSA, Rui. **Exposição de Motivos**: Brasil. Decreto n. 966-A, de 7 de novembro de 1890. Cria um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos atos concernentes à receita e despesa da República. 1a. Coleção de Leis do Brasil.

BARROS, Elizabeth Ferraz. **Auditoria de desempenho nos tribunais de contas estaduais brasileiros**: uma pesquisa exploratória. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. São Luís, 2000.

BARZELAY, Michael. **Breaking through bureaucracy**. Berkeley: University of Califórnia Press, 1992.

BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53 n°2, p-5-35, abril/junho 2002.

BELTRÃO, Hélio. **As múltiplas dimensões da desburocratização**. 1983. Disponível em: <<http://www.desburocratizar.org.br>>. Acesso em: 19 mar. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 3. ed. Brasília: TCU, 2010.

_____. **Diagnóstico complementar dos tribunais de contas dos estados e municípios brasileiros**: pesquisa com atores externos. Ministério do Planejamento, (2003). Disponível em: <http://www.marisealmeida.locaweb.com.br/irb/promoex/relatorio_final_promoex.pdf> Acesso em: 9 mar. 2022.

_____. **Lei complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF.

_____. **Plano diretor de reforma do aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 47, n° 1, janeiro/abril, 1996.

_____. **A reforma do Estado dos anos 90**: lógica e mecanismos de controle. Lua Nova, São Paulo, n. 45, p. 49-95, 1998.

_____. Estratégia e estrutura para um novo Estado. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 1, p 5-25, jan./abr. 1997.

_____. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 49, n. 1, p 5-42, jan./mar. 1998.

BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Org.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

BRITTO, Alzemeris Martins Ribeiro de. O Contrato de Gestão Antecedente à Qualificação das Agências Executivas. **Revista Gestão Pública e Controle**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 73-99, ago. 2006.

BRITTO, Carlos Ayres. O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas. In: SOUSA, Alfredo José de et al. **O Novo Tribunal de Contas**: órgão protetor dos direitos fundamentais. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

CAMPELO, Valmir. Controle Social da Gestão Pública. **Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará**: Edição Comemorativa do Cinquentenário, Fortaleza, n. 16, p. 119-123, 2004.

CAMPOS, Ana Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista Gestão Pública e Controle Externo**. Salvador. vol. 1, n.º1, p. 381- 421, 2005

CARVALHO, Osvaldo Ferreira; COELHO, Saulo de Oliveira Pinto. A confluência do Direito com as políticas públicas no constitucionalismo contemporâneo: aportes para o mapeamento crítico do estado da arte. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. n. 124. Belo Horizonte, 2022. pp 365-434.

CASTRO, Celso Luiz Braga de. Revigoração Executiva dos Contratos Administrativos e a Visão do Tribunal de Contas da União. **Revista Gestão Pública e Controle Externo**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 1, p. 141-160, nov. 2005.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTRO, Manoel Figueiredo. Uma Contribuição para o Processo de Modernização dos Tribunais de Contas. **Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará**. Edição Comemorativa do Cinquentenário, Fortaleza, n. 16, p. 207-209, 2004.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de Controle Interno**: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

COSTA Jr., Eduardo Carone. As funções Jurisdicional e Opinitiva do Tribunal de Contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, ano XIX, n. 2, 2001.

COSTA, Delanise; RUTHER, Soraia. A Auditoria Interna e a Auditoria de Gestão: Compatibilização de Objetivos para o Aprimoramento da Gestão. **Revista Gestão Pública e Controle**, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 149-175, ago. 2006.

COSTA, Luiz Bernardo Dias. **Tribunal de Contas**: evolução e principais atribuições no Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

COSTA, Frederico Lustosa da. **Condicionantes da Reforma do Estado do Brasil**. Em Martins, Paulo Emílio Matos e Pieranti, Octavio Penna, Estado e Gestão Pública – Visões do Brasil Contemporâneo. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Direito Administrativo**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil**: jurisdição e competência. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

FERRAZ, Luciano. **O Controle da Administração Pública**: elementos para a compreensão dos Tribunais e Contas. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.

FERRAZ, Luciano. Novas Formas de Participação Social na Administração Pública: conselhos gestores de políticas públicas. **Revista Gestão Pública e Controle Externo**. Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 1, p. 101-114, nov. 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. Saraiva, 1992.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 352.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FIGUEIREDO, Francisco Nelson de Andrade. Avaliação de Desempenho da Gestão Governamental. **Revista do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará**. Edição Comemorativa do Cinquentenário, Fortaleza, n. 16, p. 91-98, 2004.

FLEISCHMANN, Roberto Silveira. **Auditoria Operacional no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**: práticas atuais e perspectivas de avanços. 2017. 248 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis.

FLEISCHMANN, Roberto Silveira. Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 53, n. 1, p. 23-44, dez. 2018.

FLEURY, Sonia Maria. **Fundamentos de la reforma del Estado**. In: Anais do XXV Congresso Brasileiro de Pós-Graduação em Administração. Foz de Iguaçu, 2001.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio; SILVA, Artur Adolfo Cotias. **Avaliação de programas públicos no Brasil**: o papel do Tribunal de Contas da União. In: TCU – Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 2003: monografias vencedoras: 2005.

GAO – United States General Accounting Office. **Normas de Auditoria Governamental do Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos**. Trad. Inaldo da Paixão Santos Araújo. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

GATTI, Bernadete Angelina. **Grupo focal na pesquisa em Ciências sociais e humanas**. Brasília: Líber Livro, 2005.

GODOY, Arilda Simidth. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo. 1995.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de Desempenho Governamental e o papel das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, n. 2, p. 36-78, abr./jun.2002.

_____. **O papel do TCU na avaliação de programas de governo: em busca de um governo de resultados**. In: TCU – Tribunal de Contas da União. Prêmio Serzedello Corrêa 2003: monografias vencedoras: 2005.

GORDILLO, Agustin. Princípios Gerais de Direito Público. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1977.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

GUERRA, Evandro Martins Guerra. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

_____. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. rev. e ampl., 2. Tiragem. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Dicionário de Direito Público**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOWLETT, Michael; RAMESH, M; PERL, Anthony. **Política Pública: seus ciclos e subsistemas – uma abordagem ingebral**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

LOCKEN, Sabrina Nunes. **O controle compartilhado das políticas públicas: uma nova racionalidade para o exercício democrático na sociedade da desconfiança**. 279 p. Tese (doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2017.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. **Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional**. Trad. Inaldo da Paixão S. Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro, Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

INTOSAI. Norma para auditoria operacional. **Issai 3000**. Aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) em 2016 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017.

_____. Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional. **Issai 300**. Aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) em 2013 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017.

INTOSAI. **Código de Ética y Normas de Auditoría**. Viena. 2001. 78 p. Disponível em:

<http://www.Intosai.org/Level3/Guidelines/3_AudStandComm/3_CodEth_AudStand2001_S.pdf>. Acesso em: 09 mar 2022.

_____. **Directrices de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento:** normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las normas de auditoría y la experiencia práctica de la Intosai. Estocolmo, 2004. Disponível em: <http://www.Intosai.org/Level3/Guidelines/3_AudStandComm/3_ImplGPerfAud_S.pdf>. Acesso em: 08 mar 2022.

KASHIWAKURA, Helder Kioshi. **O Controle das Contas Públicas:** um enfoque na avaliação e no desempenho do Orçamento-Programa da Administração Pública Federal. 1997. 215f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 1997.

KETIL, Donald. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: LAS HERAS, José Maria. **Estado Eficaz**. 1. ed. – Buenos Aires: Osmar Buyatti, 2003.

LIMA JUNIOR, Benjamin. **Avaliação de programas públicos no Brasil:** o papel do Tribunal de Contas da União. O TCU e a busca pelo aprimoramento das avaliações de políticas públicas no Brasil *In:* TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Prêmio Serzedello Corrêa 2003: monografias vencedoras: 2005.

LINO, Pedro Henrique. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal.** Lei Complementar nº 101/2000. São Paulo: Atlas, 2001.

LINO, Pedro Henrique. Reflexões sobre um Código de Processo de Controle. **Revista Gestão Pública e Controle Externo, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 1, p. 57-74, nov. 2005.**

MACHADO, Maíra Rocha (Org.). **Pesquisar empiricamente o direito.** São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017.

MARCONI, Marina Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1990.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo.** 3. ed. Salvador: Juspodium, 2007.

MARINI, Caio. **Gestão pública:** o debate contemporâneo. Fundação Luíz Eduardo Magalhães. Salvador: FLEM: 2003.

MARINI, Caio. **Gestão Pública no Brasil:** Temas Preservados e Temas Emergentes na Formação da Agenda. Artigo apresentado no VII Congresso da Associação de Estudos Brasileiro BRASA – Brazilian Studies Association, Junho de 2004.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Os grandes desafios do controle da Administração Pública.** In: MODESTO, Paulo (coord.). Nova Organização Administrativa Brasileira. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

MATOS, Dêlza Maria Teixeira. Contabilidade Governamental e seus fatores determinantes de sucesso: fatores básicos. **Revista do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Salvador, TCE-BA, v.15, n. 18, p. 123-139, ago. 2002.**

MARTINS, Carlos Estevam. **Governabilidade e Controles**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro: FGV, 23 (1), p. 5-20, 1º trim. jan. 1989.

MEGGINSON, Leon e outros. **Administração: conceitos e aplicações**. Tradução de AURIPHEBO Berrance Simões, São Paulo: Harbra, 1986.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MILESKI, Helio Saul. O Controle da Gestão Pública. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2003.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MORAES, Silvio Freire de. **Controle Externo: Estudos e Casos Concretos**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Parlamento e a Sociedade como Destinatários do Trabalho dos Tribunais de Contas. In: SOUSA, Alfredo José de *et al.* **O Novo Tribunal de Contas: Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Parlamento e a Sociedade como Destinatários do Trabalho dos Tribunais de Contas. In: SOUSA, Alfredo José de *et al.* **O Novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

NAO – National Audit Office (Londres). **Ajudando a Nação a gastar sabiamente: um guia para o Escritório Nacional de Auditoria**. Trad. Maria Emiliana Passos *et al.* 1. ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

_____. **Normas de auditoria**. Trad. Maria Emiliana Passos *et al.* 1. ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

_____. **Um modelo para auditorias de otimização de recursos**. Trad. Maria Emiliana Passos *et al.* 1. ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

NUNES, Edson. **A gramática política do Brasil: clientelismo e insulamento burocrático**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed.; Brasília, DF, ENAP, 1997.

NUNES, Wanda Cláudia Galluzzi. **Auditorias de desempenho**. Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, n. 26, p. 64-74, abr./2004.

OAG – Office of the Auditor General of Canada. **Auditoria de eficiência** – guia de auditoria – parte 1. 1993. Trad. Curso de Francês Lê Lyceé. 1. ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

OLIVEIRA, Roberto Vasconcellos. **Auditoria Operacional: uma nova ótica dos Tribunais de Contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ.** Dissertação de Mestrado em Administração Pública. Fundação Getúlio Vargas – FGV. Rio de Janeiro, 2008.

OLIVEIRA, Arildo. **Controle Social: perspectivas para a fiscalização popular da Administração Pública no Brasil.** Prêmio Serzedello Corrêa 2001 – monografias vencedoras: Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública. Brasília: TCU, 2002.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. **Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Administrativo brasileiro.** São Paulo: Malheiros, 2006.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de; HORVATH, Estevão; e TAMBASCO, Teresa Cristina Castrucci. **Manual de Direito Financeiro.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (Intosai). **Normas de Auditoria da Intosai.** Salvador: TCE-BA, 1995 (Série de Traduções do TCE-BA, n. 5).

PASCOAL, Valdecir. **Direito financeiro e controle externo.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PATTON, Michael Quinn. **Qualitative evaluation methods.** Beverly Hills: Sage, 1986.

PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. Apresentação. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Org.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial.** 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado. In: BRESSER PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Org.). **Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial.** 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

POLLITT, Christopher; BOUCKAERT, Geert. Avaliando reformas da gestão pública: uma perspectiva internacional. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, n. 3, p. 5-29, jul./set. 2002.

POLLITT, Christopher *et al.* **Performance or Compliance? Performance Audit and Public management in Five Countries**. Oxford: Oxford University Press: Addison-Wesley. 1999.

_____. **Desempenho ou legalidade? auditoria operacional e de gestão pública em cinco países**. Tradução Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

POLLITT, Christopher; SUMMA, Hilikka. **Auditoria operacional e reforma da administração pública**. In: POLLITT, Christopher *et al.* Desempenho ou legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

RESENDE, Flávio da Cunha. O dilema do controle e a falha sequencial nas reformas gerenciais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 53, n. 3, p. 50-72, jul./set. 2002.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: ENAP, 1997.

SANTOS, Luiz Alberto dos; CARDOSO, Regina Luna Santos. **Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública**. Prêmio Serzedello Corrêa 2001 - monografias vencedoras: Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública. Brasília: TCU, 2002.

SANTOS, Luiz Carlos dos. Lei de Responsabilidade Fiscal sob o Aspecto da Despesa com Pessoal. In: SANTOS, L. C. **Artigos técnico-científicos e textos de opinião: coletânea**. Salvador: UNEB, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Forum, 2018.

_____. Reserva do possível, mínimo existencial e Direitos Humanos. **Argumentum Revista de Direito**. n. 6. São Paulo: Unimar, 2006.

SILVA, Eliane de Sousa. **Auditoria Operacional: um Instrumento de Controle Social**. Revista Gestão Pública e Controle, Salvador, TCE-BA, v. 1, n. 2, p. 177-205, ago. 2006.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle Social: reformando a administração para a sociedade**. Prêmio Serzedello Corrêa 2001 – monografias vencedoras: Perspectivas para o controle social e a transparência da Administração Pública. Brasília: TCU, 2002.

SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SIMON, Herbert Alexander. **Comportamento administrativo: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas**. Trad. de Aluizio Loureiro Pinto (2. ed. rev.) Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1971. 277 p. (cap. 9: o critério da eficiência).

SMANIO, Gianpaolo Poggio; BOLFARINI, Chistina da Mota; FALEIROS, Juliana Leme; AMARAL, Renato Rossato. **Políticas Públicas no Brasil: trajetórias, conquistas e desafios**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SOUZA, Adrienne Mônica Oliveira. **Auditorias Operacionais: controle substancial da gestão pública pelos Tribunais de Contas**. Dissertação de Mestrado em Direito Público. Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2007.

SOUZA, Celina. Por que mudam as formas de gestão pública?. In: **Gestão Pública: a trajetória da função administração no Estado da Bahia**. Fundação Luíz Eduardo Magalhães. Salvador: FLEM: 2003.

_____. A Nova Gestão Pública. In: **A gestão pública: desafios e perspectivas**. Salvador: FLEM, 2001. p. 43-68.

_____. **Políticas públicas: uma revisão da literatura**. Sociologias: Porto Alegre, 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/soc/n16/a03n16.pdf>>. Acesso em: 27 de março de 2022.

SOUZA, Celina; CARVALHO, Inaiá Maria Moreira de. Reforma do Estado, descentralização e desigualdades. **Lua Nova**. São Paulo, n. 48, p. 187-212, 1999.

SOUZA, Wilson Alves de. **Acesso à Justiça e Responsabilidade Civil do Estado por sua Denegação: Estudo Comparativo entre o Direito Brasileiro e o Direito Português**. 2006. 428f. Tese (Pós-doutoramento em Direito) – Universidade de Coimbra, Coimbra, 2006.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**. O papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2000.

TCU – Tribunal de Contas da União. **Avaliação de Programas de Governo**. 2005. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br/portal/page?_pageid=33,534523&_dad=portal&_schema=PORTAL> Acesso em: 20 fev. 2022.

_____. **Controle de qualidade de auditorias de natureza operacional**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2020.

_____. **Manual de auditoria de desempenho**. Brasília: TCU, Secretaria de Auditoria e Inspeções, 1998.

_____. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2020.

_____. **O Tribunal de Contas da União frente às tendências do controle da gestão pública: uma proposta de mudança institucional**. Área Temática 1: Paradigma de controle externo. Brasília: TCU, 1999.

_____. **Técnicas de auditoria: análise SWOT e matriz de verificação de risco** – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001.

TOHÁ, Carolina; SOLARI, Ricardo. A modernização do Estado e a gerência pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 48, n. 3, p. 84-103, set./dez. 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: TCU, 2000.

APÊNDICES

**APÊNDICE A – MINUTA DE MANUAL PROCEDIMENTAL DE
AUDITORIA OPERACIONAL PARA ATUAÇÃO FISCALIZATÓRIA DO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ
(Projeto Regulatório)**

**APÊNDICE B – MINUTA DE RESOLUÇÃO DE APROVAÇÃO E
INSTITUIÇÃO DO MANUAL INSTITUCIONAL DE AUDITORIA
OPERACIONAL DO TCE/PA**

APÊNDICE C – FORMULÁRIO DE ENTREVISTA

**APÊNDICE A – MINUTA DE MANUAL PROCEDIMENTAL DE
AUDITORIA OPERACIONAL PARA ATUAÇÃO FISCALIZATÓRIA DO
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ**
(Projeto Regulatório)



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ - TCE/PA

**MINUTA DE MANUAL PROCEDIMENTAL DE AUDITORIA
OPERACIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO
PARÁ**

**BELÉM - PA
2022**

SUMÁRIO

PALAVRAS INICIAIS	8
APRESENTAÇÃO	9
CONTEXTUALIZAÇÃO	12
CARACTERÍSTICAS DAS AUDITORIAS PÚBLICAS	14
1 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA	19
1.1 Auditoria Operacional	19
1.2 Objetivo e Objeto da Auditoria Operacional.....	19
1.3 Outros conceitos atinentes à Auditoria Operacional.....	20
1.4 Economicidade	22
1.5 Eficácia.....	22
1.6 Efetividade.....	23
1.7 Efetividade.....	23
1.8 Outras dimensões de desempenho.....	24
1.8.1 Equidade.....	24
1.9 Características da Auditoria Operacional	25
2 CICLO DE AUDITORIA OPERACIONAL	29
2.1 Marco Legal.....	30
3 INDEPENDÊNCIA E ÉTICA DA ATIVIDADE DO AUDITOR .	31
4 HABILIDADE PROFISSIONAIS	33
4.1 Requisitos	33
5 JULGAMENTO E CÉTICISMO PROFISSIONAIS	35
5.1 Requisitos	35
6 RISCO DE FRAUDES	37
6.1 Requisitos	37
7 CONTROLE E ASSEGURAÇÃO DE QUALIDADE	39
7.1 Requisitos	39
7.2 Responsabilidade da direção pela qualidade na instituição...	41
7.3 Asseguração da qualidade.....	42
8 CICLO DE AUDITORIA: a realização prática das etapas auditoriais	45
8.1 Elementos preliminares ao planejamento.....	45
8.1.1 Seleção do tema de auditoria.....	46
8.1.2 Formação do processo e distribuição ao relator.....	49

8.2 Planejamento em si - conceituação e elementos iniciais.....	49
8.2.1 <i>Análise preliminar do objeto de auditoria.....</i>	<i>50</i>
8.2.2 <i>Definição do objetivo e do escopo da auditoria</i>	<i>52</i>
8.2.3 <i>Especificações dos critérios de auditoria.....</i>	<i>57</i>
8.2.4 <i>Elaboração da matriz de planejamento</i>	<i>59</i>
8.2.4.1 <i>Como preenchê-la.....</i>	<i>60</i>
8.2.4.2 <i>Informação requeridas.....</i>	<i>60</i>
8.2.4.3 <i>Fontes de informações.....</i>	<i>61</i>
8.2.4.4 <i>Estratégias metodológicas.....</i>	<i>62</i>
8.2.5 <i>Procedimento de coleta de dados.....</i>	<i>62</i>
8.2.6 <i>Procedimento de análise de dados.....</i>	<i>67</i>
8.2.7 <i>Plano de auditoria.....</i>	<i>71</i>
8.2.8 <i>Fluxo da fase de planejamento de auditoria.....</i>	<i>72</i>
8.2.9 <i>Ferramentas diagnósticas mais utilizadas.....</i>	<i>73</i>
8.2.9.1 <i>A análise stakhoder.....</i>	<i>74</i>
8.2.9.2 <i>Mapa de processos.....</i>	<i>75</i>
8.2.9.3 <i>Mapa de produtos.....</i>	<i>76</i>
8.2.9.4 <i>Análise SWOT.....</i>	<i>77</i>
8.2.10 <i>Elaboração do plano de auditoria.....</i>	<i>85</i>
8.3 Execução	86
8.3.1 <i>Elaboração da matriz de achados.....</i>	<i>90</i>
8.3.2 <i>Achado de auditoria.....</i>	<i>92</i>
8.3.3 <i>Evidências e análises.....</i>	<i>93</i>
8.3.4 <i>Deliberações.....</i>	<i>95</i>
8.3.5 <i>Fluxo da fase de execução.....</i>	<i>97</i>
8.4 Relatório	97
8.4.1 <i>Orientações gerais para elaboração do relatório.....</i>	<i>100</i>
8.4.2 <i>Padrões de elaboração.....</i>	<i>102</i>
8.4.3 <i>Apresentação dos dados.....</i>	<i>106</i>
8.4.4 <i>Citações e referências.....</i>	<i>106</i>
8.4.5 <i>Componentes do relatório de auditoria.....</i>	<i>107</i>
8.4.5.1 <i>Introdução.....</i>	<i>108</i>
8.4.5.2 <i>Visão geral.....</i>	<i>109</i>
8.4.5.3 <i>Capítulos principais.....</i>	<i>110</i>
8.4.5.4 <i>Análise dos comentários dos gestores.....</i>	<i>111</i>
8.4.5.5 <i>Conclusões.....</i>	<i>112</i>
8.4.5.6 <i>Resposta de encaminhamento.....</i>	<i>113</i>

8.5	Elaboração do plano de ação.....	115
8.6	Monitoramento.....	119
8.6.1	<i>Sistemática de monitoramento.....</i>	<i>120</i>
8.6.2	<i>Relatório de monitoramento.....</i>	<i>121</i>
8.6.3	<i>Situação das deliberações.....</i>	<i>122</i>
	REFERÊNCIAS.....	126
	APÊNDICES.....	131

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
Atricon	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas
AOP	Auditoria Operacional
BO	Business Object
DVR	Diagrama de Verificação de Risco
Esaf	Escola de Administração Fazendária
GAO	Entidade Fiscalizadora Superior dos EUA
GUID	Guia de publicação da Intosai
IRB	Instituto Rui Barbosa
Issai	Normas das Entidades Fiscalizadoras Superiores
Intosai	Organização das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MPC/PA	Ministério Público de Contas do Estado do Pará
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
PAF	Plano Anual de Fiscalização
PPA	Plano Plurianual
Promoex	Programa Nacional de Modernização do Controle Externo
QA	Questão de Auditoria
RITCE	Regimento Interno do TCE/PA
SDI	Solicitação de Documentos e Informações
Sispat	Sistema de Patrimônio Mobiliário do Estado do Pará
Secex	Secretaria de Controle Externo
Seger	Secretaria Geral
TC/DF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCE/AM	Tribunal de Contas do Estado do Amazonas
TCE/CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCE/MS	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul
TCE/MT	Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso
TCE/PA	Tribunal de Contas do Estado do Pará
TCM/PA	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará
TCU	Tribunal de Contas da União

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Ciclo de Auditoria Operacional.....	15
FIGURA 2 - Fluxograma da atividade auditorial.....	20
FIGURA 3 - Sistema de controle de qualidade.....	41
FIGURA 4 - Fluxo de planejamento de Auditoria Operacional....	45
FIGURA 5 - Fluxograma das fases do planejamento auditorial....	72
FIGURA 6 - Modelo de mapa de processo.....	76
FIGURA 7 - Modelo de mapa de produto.....	77
FIGURA 8 - Modelo de diagrama de Ishikawa.....	82
FIGURA 9 - Modelo de árvore de problemas.....	83
FIGURA 10 - Fluxo da execução da Auditoria Operacional.....	88
FIGURA 11 - Processo de análise do achado.....	93
FIGURA 12 - Fluxo da fase de execução.....	97
FIGURA 13 - Fluxo da elaboração do relatório.....	99
FIGURA 14 - Fluxo do relatório final de Auditoria Operacional..	115
FIGURA 15 - Fluxo do monitoramento de auditoria.....	125

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Análise preliminar.....	51
QUADRO 2 - Hierarquia de questões e subquestões.....	54
QUADRO 3 - Modelo de matriz de planejamento.....	60
QUADRO 4 - Técnicas mais utilizadas na etapa de planejamento.....	74
QUADRO 5 - Modelo para análise SWOT.....	79
QUADRO 6 - Modelo de verificação de risco.....	80
QUADRO 7 - Conceitos dos fatores avaliativos da matriz GUT.....	84
QUADRO 8 - Tabela de referência da matriz GUT.....	84
QUADRO 9 - Exemplo de aplicação da matriz GUT.....	85
QUADRO 10 - Modelo de matriz de achados.....	91
QUADRO 11 - Estrutura recomendada para relatório de auditoria operacional.....	108
QUADRO 12 - Modelo de plano de ação.....	116
QUADRO 13 - Situação de implementação das deliberações da Resolução 18.521/2013.....	124

PALAVRAS INICIAIS

Pelas mãos do maior jurista que o país já produziu: RUI BARBOSA e do mais ilustre paraense: INNOCENCIO SERZEDELLO CORRÊA, dois grandes estadistas e republicanos, nasce o Tribunal de Contas da União, precursor do sistema de controle externo brasileiro, como órgão de controle do Poder Público.

Os visionários idealizadores do sistema, haviam criado uma das mais importantes instituições da República, sobre tudo o mais porque da preservação do erário - depende toda a sociedade, notadamente os hipossuficientes que demandam serviços públicos de qualidade.

O Tribunal de Contas é, segundo texto maior atual, auxiliar do Poder Legislativo, porém, sua natureza, em razão das próprias normas da Carta Política, que se pode extrair em interpretação sistemática e teleológica, é de órgão independente, desvinculado da estrutura de qualquer dos três poderes, mas, por sua previsão constitucional, há de possuir status de verdadeiro poder em sentido material.

O Tribunal de Contas tem por fim último a preservação, a boa e a escorreita aplicação dos recursos públicos. A ele cabe resguardar a lei e o interesse coletivo, na aplicação dos dinheiros públicos. É dizer, o Tribunal de Contas produz, antes de tudo o mais, uma garantia da prevalência do bom sobre o mal gestor e do apartamento entre eles, exercendo uma verdadeira magistratura moral.

Aos Tribunais de Contas são conferidas ferramentas para a fiscalização da administração pública, dentre elas a Auditoria Operacional, como instrumento de atuação concomitante que busca, para além de fiscalizar sua conformidade com a norma legal, avaliar a política pública, sendo, portanto, um importante instrumento a disposição dos Tribunais de Contas, para o cumprimento de seu mister institucional - o controle externo -, e de garantir a melhor aplicação das verbas públicas para atendimento das demandas da sociedade por serviços públicos, com o máximo de efetividade que se almeja das mesmas.

O presente Manual de Auditoria Operacional há de representar um marco na atuação do Tribunal de Contas do Estado do Pará - TCE/PA e quiçá será determinante para marcar uma nova era no que diz respeito ao controle externo no Estado.

Conselheiro Substituto Daniel Mello

APRESENTAÇÃO

Este Manual contempla, dentre outros aspectos relevantes, os principais conceitos, princípios e padrões na orientação da realização de auditorias operacionais, em constante busca de um controle externo efetivo, pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará - TCE/PA.

O Manual de Auditoria Operacional - AOP do Tribunal de Contas do Estado do Pará - TCE/PA apresenta uma compilação dos processos, procedimentos, métodos e técnicas utilizados por esta modalidade de auditoria e objetiva servir de orientação e padronização às auditorias realizadas por este Tribunal.

Utilizou-se como principais referências na elaboração deste documento a Resolução TCE/PA 18.494/2013, o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020), o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM, 2019), o Manual de Auditoria Operacional do Distrito Federal (TC/DF, 2020), o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Mato Grosso do Sul (TCE/MS, 2019), o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (TCE/MT, 2017), as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público 300 (NBASP 300), o Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas (ATRICON, 2014) e as normas internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores - Issai, Issai 40, Controle de Qualidade para as EFS, Issai 300, Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional, Issai 3000, normas para auditoria operacional, Issai 3100, diretrizes sobre os conceitos centrais para auditoria operacional e Issai 3200, orientações para o processo de auditoria operacional, desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores - Intosai.

Em relação aos casos omissos neste manual serão considerados, no que couber, o disposto no Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União - TCU e no Regimento Interno do TCE/PA.

Nesse sentido, disciplina de forma orientaditiva e prescritiva as atividades a serem desenvolvidas pelos agentes públicos responsáveis

pela auditoria realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará - TCE/PA. Seu escopo integra todas as etapas do ciclo de auditoria operacional, desde o planejamento até o acompanhamento das orientações ou recomendações constantes do relatório de auditoria. Isso dito, este Manual de Auditoria Operacional - Maop tem por fim, estabelecer, de forma prescritiva requisitos e oferecer orientações para a atividade auditorial e de seu controle da qualidade a ser realizado pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará - TCE/PA, em sua função típica de controle externo. O manual, permitirá, ainda, a uniformização dos procedimentos e o controle de qualidade dos trabalhos, melhorando os resultados obtidos com as auditorias, para o cumprimento da missão institucional do TCE/PA.

O presente instrumento orientativo deve contribuir para aprimorar a gestão pública, intensificar a confiabilidade da imagem do controle externo perante toda a sociedade, além de auxiliar no combate à corrupção, aos desvios e à ineficácia na aplicação dos recursos públicos. O mesmo encontra-se em perfeita harmonia com Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores - Issai, da International Organization of Supreme Audit Institutions - Intosai, aprovadas em 2016. Além das normas internacionais este documento encontra fundamento nas normas nacionais, notadamente das NBASP - IRB e da boa doutrina acerca do tema.

Está contemplado, ainda, nesse Manual a evolução dos métodos e técnicas empregados pelos demais órgãos de controle externo brasileiro, utilizados como paradigma à presente construção.

Importa salientar, ainda, a título introdutório, que o presente Manual, apesar de ser fruto de um exaustivo trabalho de pesquisa, é um produto a ser aprimorado constantemente para sua atualização, em razão da própria dinâmica das relações objeto do mesmo e da alteração normativa e fática que circundam o objeto das auditorias operacionais e por suas próprias limitações possíveis e inerentes a um documento em sua primeira versão.

Por fim, redundava-se para inferir-se acerca da plausível esperança de que este documento orientativo possa contribuir

para a boa e regular atividade auditorial das políticas públicas e que dessa atividade possam advir aprimoramentos da qualidade dos serviços prestados pelo Ente Público para um melhor atendimento das demandas do cidadão-cliente e na cultura das boas práticas fiscalizatórias e de gestão.

CONTEXTUALIZAÇÃO

Considera-se como marco inicial da administração pública brasileira a independência do Brasil, ocorrida no ano de 1822, pois, embora a corte portuguesa tenha chegado ao País em 1808, o Estado Nacional Brasileiro não existia.

Didaticamente divide-se a administração pública brasileira em três modelos distintos: patrimonialista (1822 a 1930), burocrático (1930 a 1988) e gerencialismo (1988 até a atualidade). Esta divisão é utilizada para melhorar a compreensão da construção histórica da organização pública brasileira, todavia, a realidade é melhor representada por um cruzamento complexo das características dos três modelos do que uma mudança rígida e sequencial (FILGUEIRAS, 2018).

A administração pública patrimonialista caracterizou-se por uma tradição política que não respeita a separação entre o patrimônio/interesse público e privado, portanto o Estado não era gerido de forma impessoal e racional (FILGUEIRAS, 2018). O patrimonialismo no Brasil não se resume a um problema do Estado, também é um problema enraizado na cultura brasileira (HOLANDA, 1995).

O modelo burocrático surgiu como um contraponto ao modelo patrimonialista e teve como principal objetivo separar os interesses pessoais do público mediante um serviço público mais eficiente (MARCELINO, 2003), no qual os aspectos formais dos processos são valorizados, a hierarquia funcional é rígida e os processos passam a serem executados por profissionais especializados e contratados de forma impessoal de acordo com a sua capacidade técnica. Este modelo, por meio de seu caráter autoritário, impulsionou o crescimento do país conduzindo-o à industrialização e ao desenvolvimento econômico, porém ao longo dos anos a burocracia brasileira se transformou em uma imensa e onerosa estrutura, isolada da sociedade, voltada para si mesma, imobilizada pela obediência a rígidos procedimentos e de resultados insatisfatórios.

O modelo gerencial, por sua vez, surge do desejo de tornar a

administração pública mais eficiente, torná-la mais ágil e flexível, e reduzir seu alto custo para a sociedade. Este modelo baseia-se em aplicar princípios gerenciais das organizações privadas nas organizações públicas, tais como a prestação de contas, a gestão por resultados e não por processos, a ênfase nos clientes em vez dos cidadãos, a descentralização da gestão, a responsabilização individual dos atos públicos, o foco no desempenho institucional, a privatização e a desregulamentação da economia (BRESSER-PEREIRA, 2001).

Diante deste cenário, em 1998, o Governo Federal, por meio da emenda constitucional nº 19, incluiu o princípio da eficiência na Constituição Federal e, neste mesmo ano, o TCU lançou a primeira edição do manual de Auditoria Operacional, o qual objetiva implantar no controle externo esta visão gerencialista que busca avaliar a gestão pública a partir do seu resultado.

No âmbito estadual, em 2007, por meio do Programa Nacional de Modernização do Controle Externo (Promoex), O Tribunal de Contas do Estado do Pará - TCE/PA e o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará - TCM/PA enviaram técnicos para a participação no Programa Nacional de Capacitação em Auditorias Operacionais promovido pela Escola de Administração Fazendária - ESAF em Brasília. No ano seguinte, o TCE/PA deu início a essa modalidade de auditoria, criando grupo específico de trabalho - AOP. Em 2013, foi aprovada a Resolução nº 18.494 que definiu, em rol exemplificativo, um conjunto de procedimentos mínimos de AOP neste Tribunal.

Considerado um aperfeiçoamento do modelo gerencial, o qual provocou uma reforma interna na administração pública, a academia já reconhece a governança pública como um novo modelo de administração pública, no qual a administração vai além do gerencial e dos mecanismos de gestão, representando um processo de conexão entre os mecanismos de administração (gerencialistas) com a dimensão política, retratando uma maior participação social por meio de uma democracia cooperativa (FILGUEIRAS, 2018).

CARACTERÍSTICAS DAS AUDITORIAS PÚBLICAS

De acordo com as Issai 100, que tratam dos Princípios Fundamentais da Auditoria do Setor Público, existem três tipos de auditoria: financeira, de conformidade e operacional.

A auditoria operacional realiza análises e avaliações independentes sobre a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais a partir de seus resultados, por meio de uma ampla seleção de métodos, e gera, como produto final, deliberações, que podem ser recomendações e/ou determinações.

As recomendações são propostas de aperfeiçoamento da gestão pública, com o objetivo de persuadir o destinatário a praticar ou deixar de praticar determinados atos em benefício da melhoria da administração pública, nas quais a administração construirá seu juízo de conveniência e oportunidade na aplicação das condutas recomendadas, portanto, são formuladas sempre que o ato de gestão avaliado for discricionário. Admite-se certa flexibilidade na sua implementação. O administrador público pode atendê-la por meios diferentes daqueles recomendados, desde que demonstre o atingimento dos mesmos objetivos, ou, até mesmo, deixar de cumpri-la em razão de circunstâncias específicas e devidamente motivadas.

As determinações, por sua vez, possuem natureza determinativa que obrigam o administrado a aplicá-las, pois sua origem deriva de alguma norma jurídica, como leis, regulamentos e jurisprudências, portanto, são formuladas sempre que o ato de gestão avaliado for vinculado.

Sinteticamente, o ciclo de auditoria operacional (figura 1) se inicia com o processo de seleção dos temas. Após a definição de tema específico, deve-se proceder ao planejamento que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados. Na fase de execução, realiza-se a coleta e análise das informações que subsidiarão o relatório destinado a comunicar os achados e as conclusões da auditoria. A etapa de monitoramento destina-se a

acompanhar as providências adotadas pelo auditado em resposta às deliberações exaradas pelo TCE/PA, assim como aferir o benefício decorrente de sua implementação.

Figura 1 - Ciclo de Auditoria Operacional



Fonte: Maop TCU (2010)

Caráter consultivo

A AOP possui um caráter consultivo, pois o resultado das auditorias gera recomendações e/ou determinações que contribuirão para a melhoria da gestão pública. O caráter punitivo não é priorizado nestes trabalhos, pois os gestores do dinheiro público não podem ter suas contas julgadas irregulares e serem responsabilizados por resultados insatisfatórios, no entanto, os relatórios são encaminhados para as controladorias de contas de gestão apurarem a responsabilidade sobre os achados da auditoria e a possibilidade de aplicação de multa em alguns casos.

A Lei Complementar do Estado do Pará nº 81/2012, que dispõe sobre a Lei Orgânica do TCE/PA, prevê sanções dentre outros casos quando houver: descumprimento de determinação emitida pelo TCE/PA

(art. 81); reincidência no descumprimento de determinação do relator ou do Tribunal (art. 83, inciso IX), o não encaminhamento de relatórios, documentos e informações a que está obrigado por força de lei ou de ato normativo do Tribunal (art. 83, inciso VII); e no caso de descumprimento de prazos estabelecidos no Regimento Interno, aprovado pelo Ato nº 63/2012, ou de decisão do Tribunal (art. 83, inciso VIII).

O Regimento Interno do TCE/PA prevê aplicação de multas dentre outros casos quando houver: reincidência no descumprimento de determinação do relator ou do Tribunal (art. 243, inciso I, alínea e); sonegação de processos, documentos ou informação, necessários ao exercício do controle externo (art. 243, inciso II, alínea b); não encaminhamento de relatórios, documentos e informações a que se está obrigado por força de lei ou de ato normativo do Tribunal (art. 243, inciso III, alínea a); e descumprimento de prazos estabelecidos no Regimento ou de decisão do Tribunal (art. 243, inciso III, alínea b).

A Resolução TCE/PA nº 18.494/2013, que define procedimentos relativos às Auditorias Operacionais no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Pará, permite a aplicação de multa nos seguintes casos:

- I - Ausência de apresentação tempestiva e injustificadamente do plano de ação (art. 6º, parágrafo único);
- II - A não apresentação do relatório de acompanhamento, injustificadamente, poderá ensejar a aplicação de multa por descumprimento de determinação do Tribunal (art. 7º, § 2º, inciso II);
- III - A inexecução total ou parcial do plano de ação, injustificadamente, poderá ensejar a aplicação de multa aos responsáveis, por descumprimento de decisão deste Tribunal (art. 7º, § 3º).

Ressalta-se que as recomendações e determinações oriundas da auditoria, assim como a aceitação do plano de ação, provêm de decisão do Pleno a partir de Resolução.

Flexibilidade

A escolha dos temas, objetos, métodos e divulgação da auditoria possuem elevado grau de flexibilidade, por conseguinte a análise dos dados é mais aberta a julgamentos e interpretações, consequentemente os relatórios são mais analíticos e argumentativos. Diversas técnicas de avaliação e investigação são utilizadas provenientes de diferentes áreas de conhecimento, em especial das ciências sociais.

Amplitude

A definição do período da gestão, analisado normalmente abrange entre dois e quatro anos, engloba diversos atores envolvidos na política pública que são avaliados. Portanto, as recomendações e/ou determinações são dirigidas, frequentemente, a vários órgãos e entidades públicas.

Prazo de execução

O prazo para a execução da auditoria operacional é longo, pois a diversidade de técnicas e estudos necessários assim o exigem. O tempo necessário para esta modalidade de auditoria depende de alguns fatores, entre os quais o tamanho da equipe, a experiência em AOP de seus membros, a experiência no assunto avaliado de seus componentes, o escopo da auditoria, a quantidade de atividades concorrentes, dentre outros. O prazo varia, geralmente, de 10 a 18 meses, de acordo com a complexidade, amplitude e profundidade do trabalho.

Participação do gestor

Nessa modalidade de auditoria a comunicação com o gestor é muito importante para: o alcance dos melhores resultados, a apropriação dos resultados de auditoria e a efetiva implementação das

recomendações propostas.

Ressalta-se que o responsável pela implantação das recomendações e melhorias da gestão é o gestor, portanto, para que a auditoria contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, a equipe deve favorecer uma relação de confiança mútua e interação produtiva ao longo do trabalho, sem, entretanto, descuidar da observância dos limites necessários a salvaguardar a sua independência na condução da auditoria.

1 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA

1.1 Auditoria Operacional

1 Auditoria operacional é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da atuação governamental por meio das políticas públicas, programas e atividades do Ente Público, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

1.2 Objetivo e Objeto da Auditoria Operacional

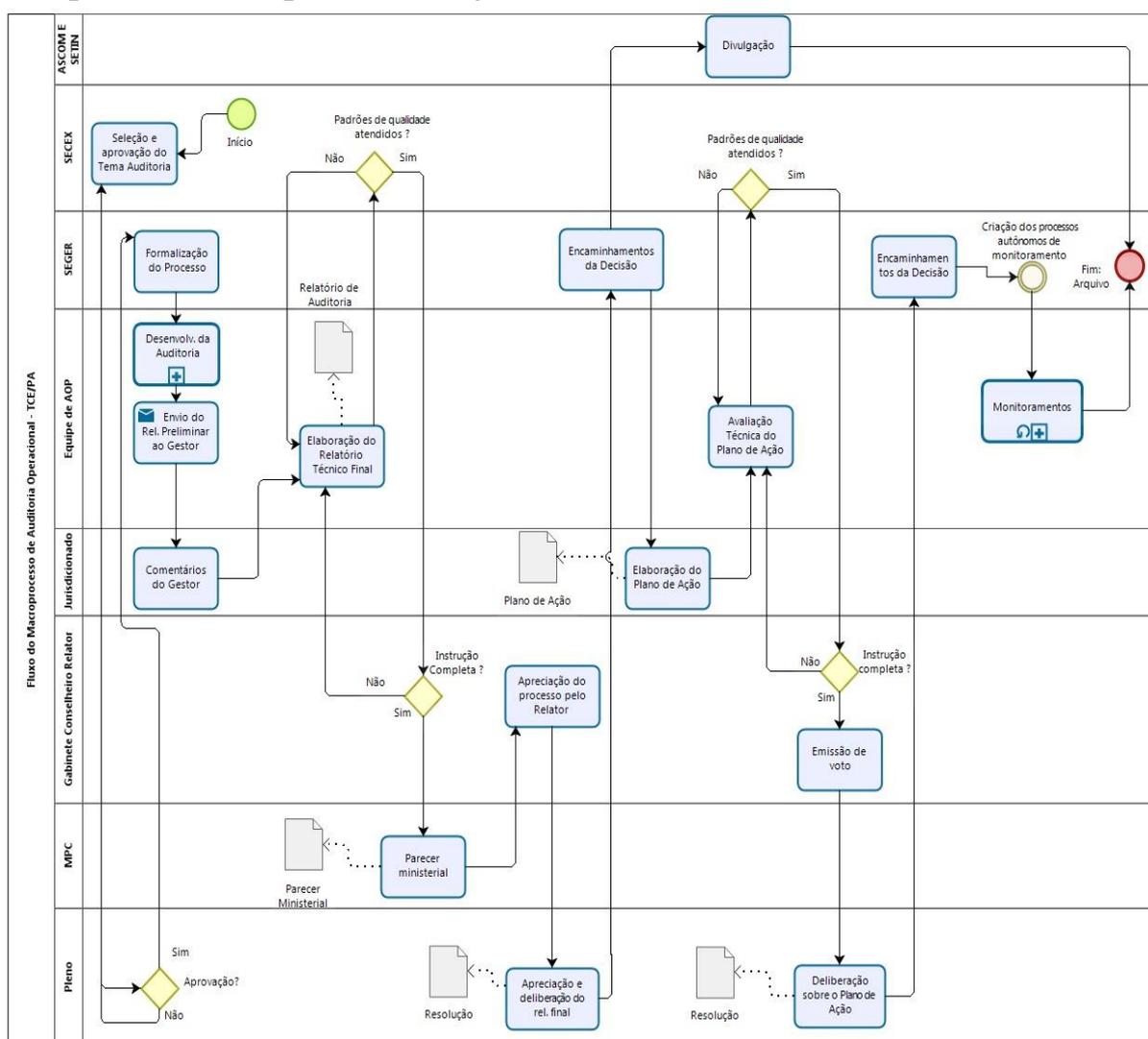
2 A auditoria operacional tem por objetivo determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. Visa responder às questões-chave de auditoria e apresentar proposições para aperfeiçoamento.

3 Os objetos da auditoria operacional podem ser programas específicos, entidades, fundos ou certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos), situações existentes (incluindo causas e efeitos), assim como informações financeiras ou não financeiras sobre qualquer um desses elementos. O auditor mensura ou analisa o objeto para avaliar a extensão na qual os critérios estabelecidos foram ou não atendidos.

4 Auditorias operacionais são trabalhos de relatório direto, para os quais o nível de asseguuração deve ser comunicado mediante uma descrição equilibrada e fundamentada de como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e por que as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou recomendação. A figura a seguir apresenta o

fluxograma do macroprocesso de auditoria operacional no TCE/PA. Ressalta-se que se trata de um fluxograma ilustrativo em que apenas as principais etapas do processo foram representadas, por exemplo, a atuação da Secretaria Geral (Seger) não é detalhada em sua completude. A figura 2 abaixo apresenta um fluxograma macroprocesso de auditoria operacional:

Figura 2 - Fluxograma macroprocesso de atividade auditorial



Fonte: Elaboração AOP/TCE (2021)

1.3 Outros Conceitos atinentes à Auditoria Operacional

5 **Necessidades** são os problemas, as dificuldades ou as demandas do conjunto da sociedade ou de alguns grupos específicos reconhecidos como

destinatários legítimos de bens e serviços públicos, que a intervenção pública procura resolver ou superar;

6 **Objetivos** são as enunciações iniciais dos efeitos que se pretendem obter com a intervenção;

7 **Insumos** são os bens e serviços empregados na produção de outros bens e serviços que serão entregues a outras organizações ou diretamente ao público alvo de uma intervenção;

8 **Atividades** são procedimentos utilizados para converter recursos em produtos. O conceito abrange igualmente a comunicação de informações de gestão e a respectiva utilização pelos gestores;

9 **Produtos** são bens ou serviços obtidos por meio da conversão de insumos e que serão entregues como elementos da realização da intervenção pública;

10 **Resultados** são alterações ou efeitos imediatos experimentados pelos destinatários diretos da intervenção pública;

11 **Impactos** são consequências socioeconômicas de longo prazo que podem ser observadas após um determinado período posterior à participação na intervenção e que podem afetar os destinatários diretos da intervenção ou os destinatários indiretos não inseridos na intervenção, que tenham sido por ela beneficiados ou prejudicados;

12 **Efeito** é a alteração que resulta da execução da intervenção e que está normalmente relacionada com os seus objetivos. Os efeitos incluem os resultados e os impactos. Podem ser esperados ou não, positivos ou negativos (por exemplo, uma nova estrada que atrai investidores para uma região, mas que causa níveis de poluição inaceitáveis nas zonas que atravessa).

13 Em administração pública, valor público são os produtos e

resultados gerados, preservados ou entregues pelas atividades de uma organização que representem respostas efetivas e úteis às necessidades ou às demandas de interesse público e modifiquem aspectos do conjunto da sociedade ou de alguns grupos específicos reconhecidos como destinatários legítimos de bens e serviços públicos (BRASIL, 2017). É dizer, valor público abrange produtos, resultados e impactos socioeconômicos, isto é, o que é entregue pela intervenção pública e seus efeitos.

1.4 Economicidade

14 A economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (ISSAI 3000, 2004). Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição, no caso da administração pública das receitas do ente.

15 O exame da economicidade poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, sistemas de gerenciamento, benchmarking de processos de compra e outros procedimentos afetos à auditoria operacional, enquanto o exame estrito da legalidade de procedimentos de licitação, fidedignidade de documentos, eficiência dos controles internos e outros deverão ser objeto de auditoria de conformidade. Na prática, poderá haver alguma superposição entre auditoria de conformidade e auditoria operacional. Nesses casos, a classificação de uma auditoria específica dependerá do objetivo primordial da auditoria (ISSAI 100, 2001).

1.5 Eficiência

16 A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode

ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado (COHEN e FRANCO, 1993). Nesse caso, a análise do tempo necessário para execução das tarefas é uma variável a ser considerada. A eficiência pode ser medida calculando-se e comparando-se o custo unitário da produção de um bem ou serviço. Portanto, podemos considerar que o conceito de eficiência está relacionado ao de economicidade.

1.6 Eficácia

17 A eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (COHEN e FRANCO, 1993). O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

18 É importante observar que a análise de eficácia deve considerar os critérios adotados para fixação da meta a ser alcançada. Uma meta subestimada pode levar a conclusões equivocadas a respeito da eficácia do programa ou da atividade sob exame. Além disso, fatores externos como restrições orçamentárias podem comprometer o alcance das metas planejadas e devem ser levados em conta durante a análise da eficácia.

1.7 Efetividade

19 A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo - impactos observados -, e os objetivos pretendidos - impactos esperados -, traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção.

Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado (COHEN e FRANCO, 1993).

20 Portanto, ao examinar a efetividade de uma intervenção governamental, pretende-se ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento - exame da eficácia da gestão -. Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores (ISSAI 3000, 2004).

21 A avaliação da efetividade pressupõe que bens e/ou serviços foram ofertados de acordo com o previsto. O exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse (ISSAI 3000, 2004).

1.8 Outras dimensões de desempenho

1.8.1 Equidade

22 Além das quatro dimensões de desempenho examinadas, outras, a elas relacionadas, poderão ser explicitadas em razão de sua relevância para a delimitação do escopo das auditorias operacionais. Aspectos como a qualidade dos serviços, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas (geração de valor público), equidade na distribuição de bens e serviços podem ser tratados em auditorias operacionais com o objetivo de subsidiar a *accountability* de desempenho da ação governamental.

23 O exame da equidade, que pode ser derivado da dimensão de efetividade da política pública, baseia-se no princípio que reconhece a

diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado. Segundo o filósofo John Rawls para proporcionar uma autêntica igualdade de oportunidades a sociedade deve atender mais aos nascidos com menos dotes e aos nascidos em setores socialmente menos favorecidos. Ainda segundo o mesmo filósofo o tratamento desigual é justo quando é benéfico ao indivíduo mais carente - desigualdade justa. Promover a equidade é garantir as condições para que todos tenham acesso ao exercício de seus direitos civis - liberdade de expressão, de acesso à informação, de associação, de voto, igualdade entre gêneros -, políticos e sociais - saúde, educação, moradia, segurança -. Portanto, as políticas públicas de proteção e de desenvolvimento social têm papel fundamental na construção da equidade.

24 O exame da equidade poderá envolver, por exemplo, a investigação dos critérios de alocação de recursos vis-à-vis à distribuição espacial e o perfil socioeconômico da população-alvo; as estratégias adotadas pelo gestor público para adequar a oferta de serviços ou benefícios às diferentes necessidades do público-alvo; ou o exame do impacto diferenciado decorrente da implementação da política pública.

1.9 Características da Auditoria Operacional

25 De acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores desenvolvidas pela Intosai, as auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais, com uma maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e formas de comunicação que as torna importante instrumento do controle externo.

26 Conforme definido pelas normas, essas auditorias são mais abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios são mais analíticos e argumentativos. Ainda, definem que a auditoria operacional requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica. Conforme

define a Issai 300, as auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao proporcionar novas percepções analíticas - análises mais amplas ou novas perspectivas -; tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas; proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria; e fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria.

27 Algumas áreas de estudo, em função de sua especificidade, necessitam de conhecimentos especializados e abordagem diferenciada, como é o caso das avaliações de programa, auditoria de tecnologia de informação e de meio ambiente (ISSAI 3000, 2004).

28 Nas auditorias de regularidade, as conclusões assumem a forma de opinião concisa e de formato padronizado sobre demonstrativos financeiros e sobre a conformidade das transações com leis e regulamentos, ou sobre temas como a inadequação dos controles internos, atos ilegais ou fraude, dentre outros.

29 A auditoria operacional é o instrumento que tem por finalidade avaliar, quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, os programas, projetos e atividades, considerados no seu conjunto, dos órgãos ou entidades que integram a Administração Pública, ou aqueles realizados pela iniciativa privada sob delegação, contrato de gestão ou congêneres e, por meio dessa avaliação, obter conclusões aplicáveis ao aperfeiçoamento dos programas, projetos e atividades e à otimização da aplicação da *res pública*, além do exame da legalidade - conformidade, a posteriori.

30 Nas auditorias operacionais, o relatório trata da economicidade e da eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados. Tais relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, informando, por exemplo, sobre a adequada aplicação dos recursos, sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças

destinadas a aperfeiçoar a gestão (ISSAI 400, 2001).

31 Pela própria natureza, as auditorias operacionais são mais subjetivas e por isso abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios, conseqüentemente, são mais analíticos e argumentativos (ISSAI 3000, 2004). Enquanto nas auditorias de regularidade o exame da materialidade está diretamente relacionado ao montante de recursos envolvidos, nas auditorias operacionais, essa é uma questão mais subjetiva e pode basear-se em considerações sobre a natureza ou o contexto do objeto auditado (ISSAI 400, 2001).

32 A participação do gestor e de sua equipe é fundamental em várias etapas do ciclo de AOP. Desde a etapa de seleção do tema e definição do escopo da auditoria até a caracterização dos achados e possíveis recomendações, a equipe deve contar com a imprescindível colaboração do auditado.

33 Para que a auditoria contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão, o gestor precisa apoiar o trabalho e estar disposto a colaborar, facilitando a identificação das áreas relevantes a serem examinadas. Por sua vez, o envolvimento do gestor favorece a apropriação dos resultados da auditoria e a efetiva implementação das recomendações propostas (ISSAI 3000, 2004).

34 Este manual tratará das etapas de seleção do tema de auditoria, planejamento, execução, relatório e monitoramento. Sinteticamente, o ciclo de auditoria operacional se inicia com o processo de seleção dos temas. Após a definição de tema específico, deve-se proceder ao planejamento com vistas à elaboração do projeto de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da atividade auditorial.

35 Na fase de execução, são feitas as coletas e análises das informações que subsidiarão o relatório destinado a comunicar os

achados e as conclusões da auditoria. O monitoramento destina-se a acompanhar as providências adotadas pelo auditado em resposta às recomendações e determinações exaradas pelo TCE/PA, assim como aferir o benefício decorrente de sua implementação (ISSAI 3000, 2004).

36 Esse Manual define, ainda, que a auditoria operacional geralmente segue uma das três abordagens:

- a) uma abordagem orientada a sistemas, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira;
- b) uma abordagem orientada a resultados, que avalia se os objetivos, no tocante a resultados ou produtos, foram atingidos como pretendido ou se as ações e serviços estão operando como pretendido;
- c) uma abordagem orientada a problemas, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou desvios em relação aos critérios.

37 No TCE/PA, as auditorias operacionais serão realizadas por equipe composta exclusivamente por Auditores de Controle Externo em equipes, preferencialmente, multidisciplinar.

2 CICLO DE AUDITORIA OPERACIONAL

38 Os insumos do processo de auditoria, isto é, suas entradas, ou aquilo que será utilizado para produzir os resultados, são essencialmente informações. O objeto da auditoria é apresentado como um elemento pré-definido, como ocorre normalmente no processo de trabalho auditorial.

39 Em auditoria operacional, frequentemente o tema da auditoria é pré-definido, mas é necessário delimitar melhor o objeto na fase de planejamento com vista a torná-lo exequível considerando-se as limitações existentes.

40 Os requisitos são as disposições normativas em geral quanto à auditoria, tais como as normas de auditoria dos órgãos regulamentadores, leis e normas que regulam o funcionamento das organizações envolvidas e do objeto de auditoria, padrões de trabalho estabelecidos pela entidade de auditoria e controle, bem como o objetivo e escopo de cada trabalho de auditoria em particular, quando são pré-definidos.

41 Os recursos necessários para a auditoria são os recursos materiais, tecnológicos e humanos para realizar o trabalho, incluindo as competências técnicas em termos de conhecimento, habilidades e atitudes dos auditores e demais profissionais que concorrem para a produção do resultado da auditoria.

42 Os produtos da auditoria são documentados no relatório de auditoria. São os achados, as avaliações, as opiniões e conclusões e as recomendações e determinações propostas.

43 Os usuários da auditoria do setor público abrangem os relatores e colegiados dos tribunais de contas, quem solicitou a auditoria, podendo ser o Legislativo ou o próprio auditado, os órgãos ou as pessoas que compõem a gestão superior do auditado, os dirigentes de órgãos supervisores e, em última instância, a sociedade. Sinteticamente, o

ciclo de auditoria operacional é composto de:

- a) a seleção dos temas;
- b) o planejamento para definição de uma estratégia global e elaboração do plano de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria;
- c) a fase de execução, na qual realiza-se a coleta dos dados e informações e sua análise;
- d) o relatório preliminar, que é enviado ao gestor para comentários;
- e) a análise dos comentários do gestor pela equipe de auditoria, efetuam-se as alterações necessárias (se for o caso), obtendo-se o relatório final;
- f) a divulgação que é o acesso amplo ao relatório de auditoria;
- g) o monitoramento que é a última etapa do ciclo auditorial e destina-se a acompanhar as providências adotadas pelo auditado em resposta às deliberações proferidas, de modo que os efeitos pretendidos possam ser alcançados, assim como a aferir os benefícios decorrentes de sua implementação.

44 É importante mencionar que as etapas são apresentadas no ciclo de forma subsequente para facilitar a visualização. Na prática, pode haver superposições.

2.1 Marco Legal

45 O fundamento legal básico para a realização de auditoria operacional está no art. 70 da Carta Política de 1988, no art. 116 da Constituição do Estado do Pará, no art. 1º. da Lei Complementar 81/12 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará e no art. 1º. do Ato 63/12 - Regimento Interno do TCE/PA e Resolução TCE/PA 18.494/2013.

3 INDEPENDÊNCIA E ÉTICA DA ATIVIDADE DO AUDITOR

46 As normas internacionais de auditoria da Intosai incluem uma série de requisitos necessários para a condução de auditorias efetivas e com alta qualidade. Em auditorias operacionais, esses requisitos são apresentados na Issai 3000 (Norma para auditoria operacional) e detalhados na GUID 3910 (Orientações sobre conceitos centrais para auditoria operacional).

47 O auditor deve cumprir os procedimentos para independência e ética da EFS, os quais, por sua vez, devem cumprir as Issai sobre independência e ética (ISSAI 3000).

48 O auditor deve ter o cuidado de manter-se independente, de modo que os resultados e as conclusões da auditoria sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos (ISSAI 3000).

49 Independência e ética são conceitos-chave para os auditores e para as EFS. Independência significa não estar sob domínio ou influência indevida. Ética é um conjunto de princípios de conduta que norteiam um indivíduo ou um grupo de indivíduos. Refere-se àquilo que pertence ao bom costume. Ambos podem ser examinados no nível institucional (EFS) e no nível pessoal (auditor).

50 Assim, os princípios éticos devem estar incorporados ao comportamento profissional do auditor. No exercício das atividades de fiscalização, o auditor deve cumprir as exigências previstas no Código de Ética dos servidores do Tribunal, norteando-se pelos princípios éticos da integridade, da imparcialidade e objetividade, da independência, do sigilo profissional, da competência e desenvolvimento profissional, e da qualidade do relacionamento.

51 Segundo a Issai 130 - Código de Ética da Intosai -, independência e objetividade são valores fundamentais e significam estar livre de circunstâncias ou influências que comprometam, ou possam ser vistas como comprometedoras do julgamento profissional, e agir de maneira

imparcial e não enviesada.

52 A independência abrange dois aspectos: independência de fato e independência na aparência (ISSAI 130). A independência de fato é uma situação em que os indivíduos são capazes de realizar atividades sem serem afetados por relacionamentos que podem influenciar e comprometer o julgamento profissional, permitindo que eles ajam com integridade e exerçam objetividade e ceticismo profissional.

53 Independência na aparência é a ausência de circunstâncias que levariam um terceiro sensato e informado, com conhecimento de informações relevantes, a duvidar da integridade, objetividade ou ceticismo profissional do auditor ou concluir que eles foram comprometidos.

54 As ameaças, a independência e os mecanismos de controle existentes devem ser considerados antes e durante a auditoria.

55 A EFS é responsável por estabelecer mecanismos de gestão de ética que crie um ambiente que favoreça o comportamento ético (ISSAI 130/4). Entre os principais requisitos para os Tribunais, destacam-se a responsabilidade de promover a cultura da ética, implementar um sistema de controle que identifique e analise riscos éticos para mitigá-los e para tratar violações aos valores éticos, incluindo a proteção àqueles que comunicarem comportamentos suspeitos (ISSAI 130).

56 De acordo com a GUID 3910, ética significa os princípios morais de um indivíduo, que incluem independência, integridade, objetividade, competência profissional e devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional.

4 HABILIDADES PROFISSIONAIS

4.1 Requisito

57 A EFS deve garantir que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria (ISSAI 3000/63).

58 A norma de auditoria estabelece que a competência profissional é um atributo coletivo (NAT, 48.2, 52). Isso significa que auditoria é um trabalho de equipe, não sendo recomendável sua realização por um único auditor.

59 Competência é um valor ético fundamental que abrange requisitos que devem ser cumpridos pelo Tribunal e pelos auditores (ISSAI 130/51). O Tribunal deve designar equipes que coletivamente possuam as competências necessárias para a auditoria, deve oferecer oportunidades de treinamento, suporte técnico e supervisão, bem como oferecer ferramentas de capacitação e compartilhamento de informações. Por sua vez, os auditores, além de cumprirem as normas profissionais aplicáveis, devem manter e desenvolver seus conhecimentos e habilidades para acompanhar os desenvolvimentos em seu ambiente profissional, a fim de desempenhar seu trabalho da melhor maneira possível (ISSAI 130/51).

60 A competência profissional em auditoria operacional inclui conhecimento em uma série de temas, como: projetos e metodologia de pesquisa, ciências sociais, políticas públicas, administração pública, técnicas de investigação e avaliação quantitativa e qualitativa, técnicas de coleta e análise de dados (ISSAI 300/30).

61 Também é fundamental que os integrantes da equipe tenham habilidades pessoais, tais como: capacidade de trabalhar em equipe, capacidade analítica, capacidade de escrita e de comunicação, criatividade e receptividade em relação a distintos argumentos, capacidade de negociação (ISSAI 300/30).

62 Para uma auditoria específica, a equipe necessita de bom entendimento das organizações, dos programas e das funções governamentais relacionados ao objeto da auditoria. Dependendo do tema, pode ser necessário conhecimento mais especializado, como, por exemplo, estatística ou tecnologia da informação.

63 Como o espectro de temas para a auditoria operacional é muito amplo, é recomendável, e quase sempre necessário, que a equipe de auditoria procure especialistas para obter informações específicas e em profundidade sobre o tema da auditoria. Se for firmada alguma parceria ou contratado algum especialista para complementar o conhecimento da equipe de auditoria, essa pessoa deverá cumprir os critérios de ética, independência e confidencialidade a que a equipe está sujeita. Ressalta-se que a responsabilidade final pelo relatório de auditoria e suas conclusões são da equipe (NAT, 120-122).

5 JULGAMENTO E CÉTICISMO PROFISSIONAIS

5.1 Requisitos

64 O auditor deve exercer julgamento e ceticismo profissionais e analisar as questões a partir de diferentes perspectivas, mantendo uma atitude aberta e objetiva em relação aos vários pontos de vista e argumentos (ISSAI 3000/68).

65 O auditor deve avaliar o risco de fraude ao planejar a auditoria e manter-se alerta à possibilidade de fraude durante todo o processo de auditoria (ISSAI 3000/73).

66 O auditor deve manter um alto padrão de comportamento profissional (ISSAI 3000/75).

67 O auditor deve estar disposto a inovar durante todo o processo de auditoria (ISSAI 3000/77).

68 Considerando que as evidências em auditoria são de natureza mais persuasiva que conclusiva, é necessário um significativo grau de julgamento e interpretação durante os trabalhos (NAT, 48.3). Os auditores precisam ser criativos, reflexivos, flexíveis, engenhosos e práticos na coleta, interpretação e análise dos dados. Além disso, devem manter alto padrão de comportamento profissional durante toda a auditoria, e trabalhar com devido zelo e objetividade (ISSAI 300/31).

69 Julgamento profissional refere-se à aplicação de conhecimento coletivo, habilidades e experiência ao processo de auditoria. Envolve conduzir a auditoria com cuidado e aplicar de forma diligente as normas profissionais e os princípios éticos relevantes (ISSAI 3000/70). Julgamento profissional não significa expressar opinião sem fundamento ou chegar a conclusões sem base ou justificativa.

70 Ceticismo profissional significa que o auditor deve manter

distanciamento profissional da entidade auditada e atitude alerta e questionadora na avaliação das evidências obtidas (ISSAI 3000/71). Deve também fazer avaliações racionais e desconsiderar preferências pessoais (ISSAI 300/31). Ceticismo profissional não autoriza o auditor tratar o auditado com desconfiança, desrespeito ou indelicadeza, ou presumir que ele é desonesto ou tem algo a esconder.

71 Os conceitos de julgamento e ceticismo profissional se complementam e seu exercício permite que o auditor seja receptivo a diferentes visões e argumentos e capaz de avaliar diferentes perspectivas, sem perder a objetividade (ISSAI 3000/72).

6 RISCO DE FRAUDE

6.1 Requisito

72 A fraude é definida como um ato intencional de um ou mais indivíduos dentre funcionários, administradores, responsáveis pela governança ou terceiros, envolvendo o uso de falsidade para obter vantagem injusta ou ilegal como (GUID 3910/91):

- a. conluio para concessão de vantagens e contribuições indevidas;
- b. conluio em licitações ou concessões de contratos;
- c. falsificação;
- d. atos desonestos;
- e. falsa representação;
- f. ocultação fraudulenta;
- g. atos ilegais;
- h. distorções intencionais;
- i. irregularidades;
- j. pagamento ou recebimento de propinas;
- k. aceitação de comissões indevidas;
- l. furto.

73 Diferentemente do erro, a fraude é intencional e muitas vezes envolve a dissimulação deliberada dos fatos, podendo envolver um ou mais membros da entidade auditada ou terceiros. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraude é tanto dos responsáveis pela governança da entidade auditada como da sua administração. A responsabilidade do auditor é identificar e avaliar o risco de fraude quando esse risco for significativo. O auditor também precisa determinar os procedimentos de auditoria em resposta a esses riscos (GUID 3910/92).

74 O auditor deve manter o ceticismo profissional durante a fase de planejamento e durante toda a auditoria. Na condução de auditorias, o auditor precisa manter-se consciente da possibilidade de fraude relacionada ao objeto e, se for necessário, realizar procedimentos para identificar seus indícios. Para isso, a equipe poderá utilizar os

procedimentos de apoio à avaliação de risco de fraude e corrupção disponibilizados pela unidade técnica especializada no Tribunal. Se o auditor suspeitar de, ou encontrar fraude, deverá levar a questão ao conhecimento do supervisor e das autoridades competentes para adoção das medidas adicionais cabíveis (GUID 3910/93). Note-se, portanto, que não faz parte do escopo da auditoria operacional auditar fraudes, mas considerar seu impacto na auditoria que está sendo realizada.

75 Cabe ao Tribunal a construção, caso ainda não haja, de um Roteiro com o objetivo de orientar os auditores sobre como lidar com casos suspeitos de fraude e corrupção descobertos no decorrer dos trabalhos de controle externo sob a jurisdição do TCE/PA. O foco do roteiro é dar orientações sobre procedimentos a adotar em casos de identificação de fraude e corrupção ou mesmo de suspeita das práticas deletérias. Ainda, em caso de o auditor, no decorrer das suas atividades, identificar dano ao erário, dará ciência ao relator para as providências cabíveis ao caso.

76 Assim, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria e manter-se alerta à sua possibilidade durante todo o processo de auditoria. Se o risco for significativo, é importante obter um bom entendimento dos sistemas de controle interno e verificar se há indícios de irregularidades que possam prejudicar o desempenho do objeto auditado (ISSAI 3000/74).

7 CONTROLE E ASSEGURAÇÃO DE QUALIDADE

7.1 Requisito

77 A EFS deve estabelecer e manter um sistema para salvaguardar a qualidade, que deve ser observado pelo auditor, a fim de garantir que todos os requisitos sejam atendidos, dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e imparciais, que agreguem valor e respondam às questões de auditoria.

78 A maneira como as auditorias operacionais são desenvolvidas e o grau de excelência dos relatórios produzidos podem afetar a imagem do Tribunal. Por essa razão, é importante assegurar que todas as atividades sejam desenvolvidas com padrões elevados de qualidade (NAT, 48.4; NAO, 2006). O controle e a asseguaração de qualidade são importantes, ainda, porque possibilitam o contínuo aperfeiçoamento dos trabalhos desenvolvidos, a partir da incorporação de lições aprendidas. Inicialmente, é importante definir e diferenciar esses dois conceitos.

79 Controle de qualidade em auditoria é o conjunto de procedimentos executados ao longo do trabalho como parte integrante do processo de auditoria para garantir que os relatórios de auditoria tenham alta qualidade e satisfaçam as normas e padrões profissionais estabelecidos (BRASIL, 2017).

80 É um processo contínuo que abrange as atividades de supervisão e orientação da equipe pelo supervisor em todas as fases do ciclo das auditorias operacionais. Envolve a orientação sobre a concepção da auditoria, o método de trabalho e a análise de evidências, bem como atividades compartilhadas pelo supervisor e a equipe, como o acompanhamento do cronograma, revisões periódicas dos papéis de trabalho, preenchimento de *checklists* de supervisão, consultas à opinião de especialistas e realização de painéis de referência.

81 Asseguaração de qualidade, por sua vez, é o processo de

monitoramento estabelecido pela EFS para garantir que as políticas e procedimentos relativos ao sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e funcionam efetivamente na prática (ISSAI 140). Pode ser exercida por meio de revisões internas ou externas dos papéis de trabalho e dos relatórios produzidos, após a conclusão da auditoria.

82 A asseguração de qualidade em auditoria é exercida com os seguintes objetivos:

- a. aperfeiçoar a qualidade dos relatórios com base nas lições aprendidas;
- b. identificar oportunidades de melhoria na condução de trabalhos futuros e evitar a repetição de deficiências;
- c. evidenciar boas práticas na execução dos trabalhos que possam ser disseminadas;
- d. contribuir para o desenvolvimento de competências por meio da identificação de necessidades de treinamento;
- e. identificar a necessidade de revisão ou de elaboração de documentos técnicos que contenham orientações para a execução das atividades;
- f. suprir a administração com informações sistemáticas e confiáveis sobre a qualidade dos trabalhos.

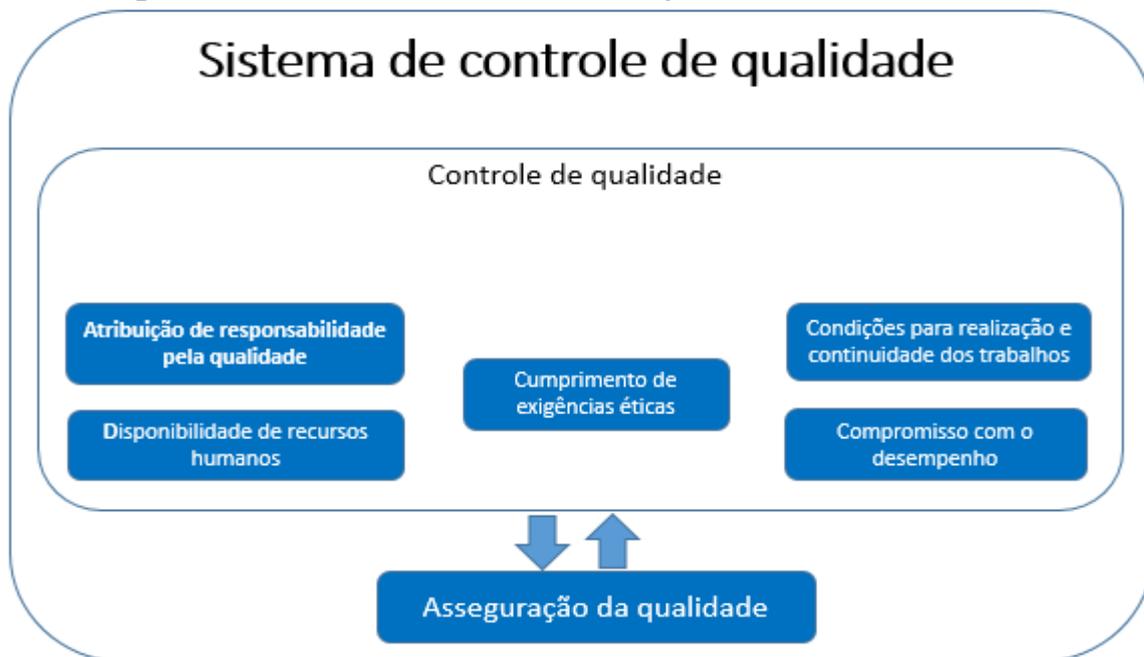
83 Além da adoção dos procedimentos de controle, a promoção da qualidade também pode ser realizada por meio de iniciativas anteriores às fiscalizações, como o fornecimento de orientações sobre a condução dos trabalhos mediante disponibilização de manuais, modelos e exemplos e a capacitação das equipes de auditoria por meio de capacitações, treinamentos, cursos de atualização e outras qualificações técnicas.

84 Outra forma efetiva de promover a qualidade das auditorias consiste em criar condições de trabalho que promovam o diálogo, a delegação e a confiança mútua dentro da organização, bem como

estimulem o senso de responsabilidade dos auditores.

85 Issai 140 visa auxiliar as EFS a estabelecer e manter um sistema de controle de qualidade que abranja todos os trabalhos da entidade. Para tanto, estabelece princípios-chave de um sistema de controle de qualidade, que se desdobram nos seis elementos apresentados a seguir na figura 3:

Figura 3 - Sistema de controle da qualidade



Fonte: TC/DF (2020)

7.2 Responsabilidades da direção pela qualidade na instituição

86 A EFS deve estabelecer políticas e procedimentos para promover uma cultura interna que reconheça a qualidade como essencial na condução de todos os trabalhos. Essas políticas e procedimentos devem ser estabelecidas pelo dirigente máximo da EFS, que detém a responsabilidade final pelo sistema de controle de qualidade.

87 **Requisitos éticos relevantes** - A EFS deve estabelecer políticas e procedimentos para garantir que seus servidores e as pessoas contratadas para conduzir trabalhos para a EFS cumpram com os requisitos éticos relevantes.

88 Aceitação e continuidade - A EFS deve estabelecer políticas e procedimentos para garantir que auditorias e outros trabalhos sejam conduzidos quando a EFS: tenha competência para realizar os trabalhos; cumpra com os requisitos éticos relevantes; considere a integridade da entidade auditada e como tratar os eventuais riscos à qualidade.

89 Recursos humanos - A EFS deve estabelecer políticas e procedimentos para dispor de pessoal suficiente com competência, capacidade e compromisso com os princípios éticos para conduzir os trabalhos de acordo com as normas relevantes e aplicáveis e publicar relatórios apropriados às circunstâncias.

90 Desempenho das auditorias e outros trabalhos - As políticas e procedimentos estabelecidos para assegurar que as auditorias e outros trabalhos sejam conduzidos de acordo com as normas profissionais, os requisitos legais e regulatórios, e que os relatórios sejam apropriados às circunstâncias devem incluir: temas relevantes para promover a consistência na qualidade do trabalho desenvolvido e responsabilidades de supervisão e revisão.

91 Monitoramento - A EFS deve estabelecer um processo de monitoramento para garantir que as políticas e procedimentos relativos ao sistema de controle de qualidade sejam relevantes, adequados e efetivos.

7.3 Asseguração da qualidade

92 A asseguração de qualidade, a priori, é da responsabilidade de todos os profissionais auditores, no exercício de suas funções em auditorias operacionais, abrange a avaliação contínua do controle de qualidade, incluindo a revisão de uma amostra das fiscalizações cujos relatórios finais tenham sido concluídos, que represente todo o conjunto de fiscalizações realizadas no período considerado. A avaliação deve ser conduzida por auditor com experiência, competência técnica e autoridade suficientes e apropriadas para

assumir essa responsabilidade, preferencialmente, no âmbito do TCE/PA exercida pelo (a) gerente de fiscalização.

93 Os procedimentos de asseguarção de qualidade serão realizados periodicamente, em processo específico. Será criado um Comitê de Controle da Qualidade que terá o objetivo de verificar, mediante a aplicação de *checklist*, se os procedimentos adotados nas fiscalizações realizadas pelo TCE/PA, estão em conformidade com as orientações desse e de outros manuais e normas internas sobre a matéria e de normas internacionais de auditoria do setor público. O Comitê será composto por auditores de controle externo com pelo menos um representante de cada unidade (Controladoria) do Tribunal com reconhecida experiência em auditorias operacionais. Poderá, ainda, compor o órgão de Controle da Qualidade, Conselheiro ou Conselheiro Substituto na direção das atividades.

94 Essa ferramenta, aplicada *a posteriori*, contribui para a identificação de oportunidades de melhoria na condução de trabalhos futuros e para evitar a repetição de deficiências. Os *checklists* de avaliação das fiscalizações, a serem preenchidos pelos membros do Comitê em comento, devem conter, no mínimo, itens que avaliem o cumprimento de exigências relacionadas ao planejamento, à execução e à elaboração de relatórios e demais documentos da fiscalização, bem como à utilização de sistemas informatizados do TCE/PA.

95 Os membros do Comitê não devem avaliar, individualmente, as fiscalizações das quais tenham participado ou as que tenham sido realizadas por unidades técnicas a que estejam diretamente subordinados. Além dos resultados da aplicação dos *checklists*, poderão ser objeto de exame do Comitê as desconformidades observadas nos demais elementos passíveis de afetar a qualidade dos trabalhos de fiscalização.

96 Ainda, reclamações e questionamentos acerca da qualidade das fiscalizações, conhecidos pelo Comitê durante a realização dos

trabalhos de avaliação, desde que devidamente fundamentados, também poderão ser considerados quando da elaboração do Relatório Final do Comitê.

97 O Comitê terá constituição e regulação própria, dado por ato da Presidência do Tribunal com aprovação pelo Pleno do Órgão. Em decorrência dos resultados de suas avaliações, o Comitê poderá propor atualizações e aprimoramentos nesse e em outros manuais e normas internas de auditoria e demais instrumentos aplicáveis às fiscalizações do TCE/PA.

98 O Relatório Final do Comitê contendo os resultados da asseguuração da qualidade e as recomendações de aperfeiçoamento dos trabalhos, será submetido à aprovação pelo Corregedor do TCE/PA, com posterior envio à Presidência do TCE/PA para as medidas apropriadas. A Corregedoria do TCE/PA, por ato do Corregedor, no âmbito de suas próprias competências, poderá, a seu critério, realizar controle de qualidade sobre as auditorias operacionais. Nesse caso, em análises amostrais.

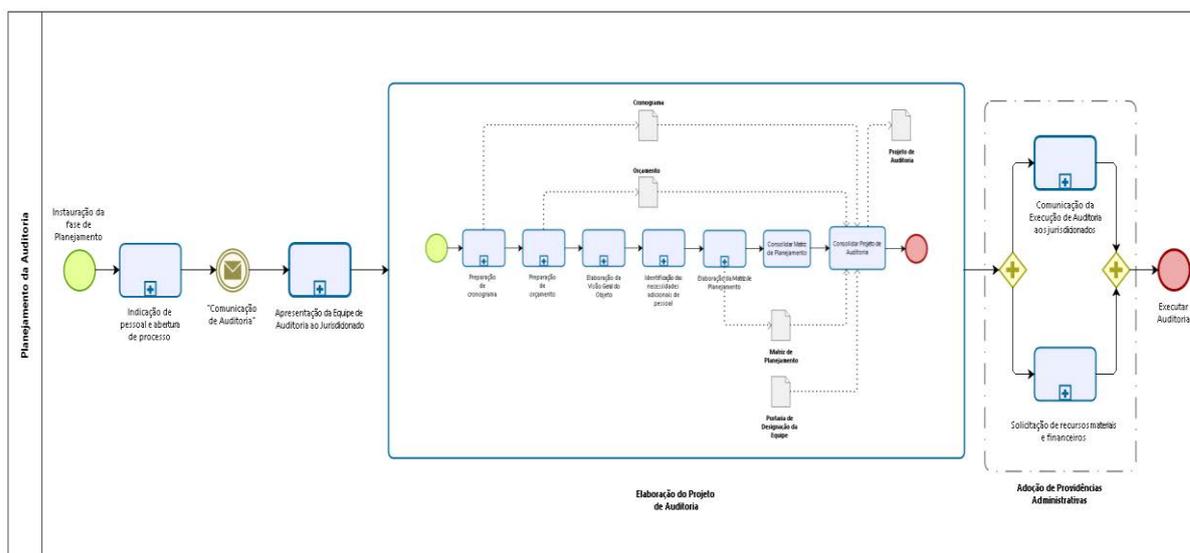
8 CICLO DE AUDITORIA: a realização prática das etapas auditoriais

8.1 Elementos preliminares ao planejamento

99 Segundo a International Organization of Supreme Audit Institution - Intosai, o planejamento deve ser realizado de modo a assegurar que uma auditoria de alta qualidade seja conduzida de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade (ISSAI 3000/96).

100 O planejamento consiste das seguintes atividades: a) análise preliminar do objeto de auditoria; b) definição do objetivo e escopo da auditoria; c) especificação dos critérios de auditoria; d) elaboração da matriz de planejamento; e) validação da matriz de planejamento; f) elaboração de instrumentos de coleta de dados; g) teste-piloto; h) elaboração do projeto de auditoria. A figura 4 a seguir, apresenta o fluxograma da Auditoria Operacional.

Figura 4 - Fluxo do planejamento de Auditoria Operacional



Fonte: Maop - TCE/MS (2019)

101 As auditorias operacionais devem ser precedidas de planejamento detalhado que ofereça claro senso de direção ao trabalho, proporcione

estrutura lógica consistente e auxilie a controlar custos e cumprimento de prazos (NAO, 1997). Objetivo do planejamento de auditoria visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessários à sua realização.

102 Considerando que as auditorias operacionais devem ser gerenciadas como projetos, na fase inicial do planejamento, a equipe deve elaborar cronograma contendo as tarefas a executar, os responsáveis e o prazo final para execução. Esse instrumento permite que a equipe organize suas atividades, facilitando a alocação de seus membros de acordo com as tarefas necessárias e o tempo disponível.

103 O cronograma deve ser acordado entre os membros da equipe e submetido ao supervisor, que o utilizará no acompanhamento dos trabalhos. Para facilitar essa tarefa, também podem ser utilizados softwares específicos de acompanhamento de projetos.

8.1.1 Seleção do tema de auditoria

104 O processo de seleção do tema de auditoria será proveniente de iniciativa do próprio TCE/PA, por meio da Secretaria de Controle Externo - Secex, ou proveniente de Termo de Cooperação Técnica firmado com outras instituições.

105 As auditorias de iniciativa própria do TCE/PA serão inclusas na sugestão do Plano Anual de Fiscalização - PAF, neste caso, a proposta de auditoria será avaliada pela Secretaria de Controle Externo e, sendo aprovada, incluída no PAF, o qual será submetido à aprovação do Plenário desta Corte de Contas.

106 As auditorias provenientes de Termos de Cooperação Técnica, por outro lado, iniciam com a submissão da proposta de cooperação ao Tribunal Pleno, o qual avaliará a oportunidade da realização das auditorias e, se aprová-las, emitirá resolução autorizando a assinatura

do termo pela Presidência. Após a assinatura, a Presidência encaminhará o documento para a Secex a fim de incluir o tema no planejamento das auditorias a serem realizadas.

107 A importância dessa etapa reside na definição de um tema que ofereça oportunidade para a realização de auditoria que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública e forneça à sociedade opinião independente sobre o desempenho da atividade pública.

108 A seleção deve estar alinhada ao planejamento estratégico da instituição de auditoria e sua identificação de riscos, como matriz de seleção e relatórios de inteligência. A definição do escopo de auditoria deve ser atingível e considerar as limitações de recursos existentes, como pessoal e competências.

109 Os critérios de seleção devem avaliar principalmente a capacidade de agregação de valor, e, subsidiariamente, a materialidade, relevância e vulnerabilidade. As escolhas devem ser justificadas e fundamentadas.

110 A **agregação de valor** corresponde à capacidade de contribuir na avaliação ou aperfeiçoamento da gestão pública. As situações abaixo podem indicar a possibilidade de a auditoria agregar valor significativo:

- a) Discussão sobre nova política pública ou mudança significativa na implementação de programa ou organização de ente governamental;
- b) Surgimento de novas ou urgentes atividades ou mudanças de condição;
- c) Escassez de auditorias anteriores ou trabalhos de outros órgãos de pesquisa ou de controle sobre o objeto auditado;
- d) Pouco conhecimento sobre a relação de causa e efeito entre a ação de governo e a solução de problemas.

111 A **materialidade** indica a importância relativa ou representativa do valor ou volume de recursos envolvidos. O processo de seleção deve levar em consideração os valores envolvidos no objeto de auditoria, pois a auditoria deve produzir benefícios significativos, visto que o aperfeiçoamento de processos em objetos de auditoria com alta materialidade tem grande possibilidade de gerar economia ou eliminar desperdícios.

112 A **relevância** retrata questões de interesse da sociedade que estão em debate público e são valorizados, a partir da opinião de vários atores da sociedade. A relevância do objeto pode ser levantada a partir dos seguintes meios:

- a) Opinião de parlamentares, de técnicos das casas legislativas ou de instrumento de pesquisa, de figuras proeminentes de diversos setores da sociedade;
- b) Declarações de prioridades nos planos e orçamentos públicos como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a mensagem do Executivo que encaminha o orçamento ao Legislativo, os planos setoriais, a manifestação pública de priorização pelo governo;
- c) Relatos reiterados de desperdícios, erros, desobediência a procedimentos;
- d) Presença na mídia.

113 As **vulnerabilidades**, no contexto do processo de seleção, são situações ou propriedades intrínsecas do objeto de auditoria que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos. Em resumo, é todo evento que pode comprometer ou impedir o alcance do objeto pretendido. Será analisada com vistas a identificar os objetos de estudo que apresentem dificuldades para alcançar os resultados pretendidos, considerando o seu desenho e concepção, as deficiências administrativas (gerenciais e operacionais) e deficiências de ordem política e econômica.

114 A quantidade, tipo e conteúdo da documentação serão definidos pelo auditor. Entretanto, recomenda-se documentar:

- a) objetivo, escopo, cronograma e metodologia do trabalho;
- b) matrizes de planejamento e achados;
- c) instrumentos de coleta de dados;
- d) resultados das técnicas de diagnóstico aplicadas;
- e) resultados de questionários, entrevistas e grupos focais realizados;
- f) resultados de análises estatísticas e de banco de dados; e,
- g) sugestões obtidas nos painéis de referência.

8.1.2 Formação do processo e distribuição ao relator

115 A Secretaria de Controle Externo, após o processo de seleção do tema de auditoria, encaminhará expediente à Seger solicitando a formação de processo. A Seger, por sua vez, efetuará a autuação do processo com número próprio atribuído por sistema informatizado do Tribunal e providenciará a sua distribuição a um relator.

116 Os processos de monitoramento das AOPs serão encaminhados ao relator do processo originário, conforme art. 11 da Resolução TCE/PA nº 18.494/2013.

117 As auditorias operacionais devem ser precedidas de planejamento detalhado que ofereça claro senso de direção ao trabalho, proporcione estrutura lógica consistente e auxilie a controlar custos e cumprimento de prazos.

8.2 Planejamento em si - conceituação e elementos iniciais

118 O planejamento tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos, os resultados esperados com a realização da auditoria

e definir a metodologia a ser utilizada.

119 Nessa fase, é importante o estabelecimento de boas relações com os gestores para que a auditoria alcance bons resultados. Para tanto, deve-se marcar reunião inicial, visando à apresentação da equipe de auditoria e prestar esclarecimentos sobre a modalidade de auditoria que será realizada, sua finalidade, as etapas e prazos previstos para a realização do trabalho.

120 É fundamental destacar a importância da colaboração do gestor e a garantia de sua participação em todas as fases do trabalho, ressaltando-se o envio de relatório preliminar para seu conhecimento e manifestação.

121 A equipe de auditoria deve desenvolver uma atitude que desperte a confiança e a interação produtiva do auditado ao longo da realização dos trabalhos, sem, entretanto, descuidar dos limites necessários à salvaguarda de sua independência na condução da auditoria.

122 Na fase de planejamento é importante cumprir os passos:

- a) Análise preliminar do objeto de auditoria;
- b) Definição do objetivo e escopo da auditoria;
- c) Especificação dos critérios de auditoria;
- d) Elaboração da matriz de planejamento;
- e) Elaboração do plano de auditoria

8.2.1 Análise preliminar do objeto de auditoria

123 A análise preliminar consiste na busca de informações relevantes sobre o objeto auditado com o objetivo de reunir o conhecimento necessário à formulação das questões que serão examinadas pela auditoria. Possibilita a compreensão do objeto da auditoria e identificação dos riscos e pontos críticos existentes, etapa indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria.

124 A extensão e o nível de detalhamento dos dados que serão coletados devem levar em consideração a natureza do objeto investigado, o objetivo da auditoria, o tempo e os recursos disponíveis pela equipe. O levantamento de informações no quadro 1 a seguir.

Quadro 1 - Análise preliminar

O objeto e seu contexto	<ul style="list-style-type: none"> a) objetivos (gerais ou parciais, dependendo da extensão do trabalho); b) estratégia de atuação (ações desenvolvidas, metas fixadas, clientes atendidos, procedimentos e recursos empregados, bens e serviços ofertados e benefícios proporcionados); c) estrutura organizacional (linhas de subordinação e de assessoramento e relação com as atividades desenvolvidas); d) abrangência de atuação (atores envolvidos) e metas dos órgãos, entidades, programas, projetos e atividades governamentais que atuam na mesma área; e) fontes de financiamento e principais itens de custo e despesa (histórico da execução orçamentária); f) situação no contexto das prioridades governamentais; g) histórico (a partir da data de criação, as denominações anteriores e mudanças na sua concepção lógica em relação a objetivos, público-alvo e formas de implementação); h) grupos de interesse e características do ambiente externo e interno; i) natureza da atuação de outros órgãos ou programas governamentais que atuam na mesma área (linhas de coordenação).
Funcionamento do objeto auditado	<ul style="list-style-type: none"> a) processos gerenciais; b) bases de dados existentes; c) ambiente de controle; d) restrições enfrentadas (imposições legais e limitações impostas pela concorrência, pela tecnologia, pela escassez de recursos ou pela necessidade de cooperar com outras entidades).
Dados sobre desempenho	<ul style="list-style-type: none"> a) procedimentos de coleta de dados sobre desempenho; b) qualidade dos indicadores de desempenho usados; c) uso de indicadores de desempenho no processo de tomada de decisões.
Possíveis fontes de informações	<ul style="list-style-type: none"> a) Lei de criação, relatório de gestão e planejamento estratégico do jurisdicionado; b) PPA, LDO e LOA; c) Análise de execução orçamentária subsidiada pelos sistemas BO (Business Objects) e/ou Siafem; d) Sistema Fiscalis pasta permanente e itens da Prestação de Contas e) Trilhas de auditoria e Relatórios de inteligência f) Avaliação do programa e/ou ação nos sistemas de planejamento; e) Pesquisas acadêmicas; g) Notícias; h) Relatórios de auditorias anteriores; i) Sites dos atores envolvidos; j) Sites de observatórios das políticas públicas; l) Sites de órgãos de pesquisas; m) Portais da transparência; n) Legislação sobre o objeto; o) Dentre outros.

Fonte: Adaptado de TCU (2010).

125 Ainda na fase de análise preliminar, podem ser utilizadas técnicas com a finalidade de traçar diagnóstico a partir da interpretação sistemática das informações coletadas e da identificação dos principais problemas relativos ao desempenho do objeto selecionado. As técnicas de diagnóstico mais empregadas são:

- a) Análise *SWOT* e Diagrama de Verificação de Risco (DVR);
- b) Análise *Stakeholder*;
- c) Mapa de Produtos;
- d) Mapa de Processos;
- e) Diagrama de Ishikawa;
- f) Árvore de problemas;
- g) Matriz *GUT*.

8.2.2 *Definição do objetivo e escopo da auditoria*

126 A partir do conhecimento construído durante a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá definir o objetivo da auditoria por meio da especificação do problema e das questões de auditoria que serão investigadas. O objetivo deve esclarecer também as razões que levaram a equipe a sugerir um determinado tema e enfoque, caso estes não tenham sido previamente definidos na deliberação que determinou a realização da auditoria.

127 Ao formular as questões e, quando necessário, as subquestões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação, as dimensões e os limites que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

128 Nesse sentido, a adequada formulação das questões é fundamental para o sucesso da auditoria, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão coletados, à forma de coleta que será empregada, às análises que serão efetuadas e às conclusões que serão obtidas.

129 A formulação da questão de auditoria é um processo interativo, o qual depende, fundamentalmente, das informações obtidas na fase de planejamento e daquilo que se quer investigar. Geralmente utiliza-se a técnica de *brainstorming* para o seu preenchimento, o que permite a cada participante expor livremente suas ideias e interpretações, até que se alcance entendimento comum sobre a formulação do problema, das questões e subquestões de auditoria.

130 Embora não exista um método fácil para se chegar às questões de auditoria, recomenda-se uma abordagem estruturada para sua formulação, inspirada no método cartesiano de solução de problemas, como descrito a seguir:

1º passo - Descreva o "problema":

131 Com base nas informações propiciadas pela análise preliminar do objeto de auditoria, expresse, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria. A descrição do problema deve ser suficiente para nortear a concepção da auditoria.

132 Caso a solicitação para realização da auditoria seja formulada de maneira genérica ou muito abrangente, o planejamento deverá definir o escopo da auditoria, etapa fundamental para que se possa ter compreensão clara do que será auditado. A explicitação do não escopo, ou seja, daquilo que não será tratado pela auditoria, pode ser necessária para estabelecer com precisão os limites do trabalho.

2º passo - Formule as possíveis questões:

133 O problema deve ser subdividido em partes que não se sobreponham. Por meio de *brainstorming* identifique possíveis questões que, uma vez respondidas, possam elucidar o problema formulado. A seguir, estabeleça uma hierarquia de questões, como no quadro a seguir. Identifique o tipo de questão formulada, pois a

natureza da questão terá relação direta com a natureza da resposta e a metodologia a adotar.

Quadro 2 - Hierarquia de questões e subquestões

<p>Problema</p> <p>A atenção básica à saúde é a porta preferencial de entrada ao Sistema Único de Saúde (SUS) e possibilita a resolução da maioria dos problemas de saúde da população. No entanto, o Estado do Pará tem apenas 46,85% de sua população coberta pela prestação de serviços por meio de Unidade Básica de Saúde - UBS. Estudos, pesquisas e auditorias já realizadas sobre o assunto apontam diversos problemas neste nível de atenção da seguinte ordem: planejamento desarticulado com os centros regionais de saúde; falta de planejamento do gestor municipal, insuficiência de capacitação para os profissionais de saúde nesse nível de atenção; fragilidades no acompanhamento e monitoramento e avaliação das ações de atenção básica; infraestrutura inadequada e insuficiência de insumos nas UBS's; alta rotatividade dos técnicos e gestores municipais (<i>turnover</i>), dentre outros. Diante dessas ocorrências que afetam a qualidade dos serviços prestados por meio das UBS, achou-se oportuno avaliar se a gestão exercida pela Secretaria de Estado de Saúde Pública (Sespa) está em consonância com a Política Nacional de Atenção Básica (PNAB).</p>	<p>Questão 1</p> <p>1 - O planejamento e a implementação das ações de Atenção Básica apresentam vulnerabilidades que comprometem a qualidade dos serviços de saúde ofertados nas UBS?</p>	<p>Subquestão 1.1</p> <p>1.1 - A Sespa contribui para que o levantamento das necessidades de saúde esteja coerente com as demandas da população?</p> <p>Subquestão 1.2</p> <p>1.2 - A Sespa contribui para a implementação e a organização das redes de atenção e regiões de saúde?</p>
	<p>Questão 2</p> <p>2 - Os mecanismos de avaliação e monitoramento utilizados pela Sespa na Atenção Básica contribuem para o aprimoramento da gestão?</p>	<p>Subquestão 2.1</p> <p>2.1 - A sistemática e a estrutura disponível para o monitoramento e avaliação da atenção básica é adequada?</p>

Fonte: TCE/PA (2014).

134 Não há regras rígidas sobre quando formular subquestões de auditoria. Contudo, as questões devem ser focadas, específicas e tratar de apenas um tema. Se for necessário, subquestões devem ser formuladas para que cada uma delas seja o mais simples possível e, no conjunto, abranjam o que se deseja investigar por meio da questão de auditoria.

135 As subquestões facilitam a organização das informações do

projeto de auditoria por linha da matriz de planejamento, permitindo ao leitor acompanhar a lógica do desenho da auditoria. Excesso de subquestões pode tornar a matriz extensa, repetitiva e cansativa. Sendo assim, deve ser adotada a solução mais adequada a cada trabalho.

3º passo - Teste as questões:

136 Identifique as questões de difícil resposta e considere como as dificuldades podem ser contornadas. Confronte as questões com os recursos disponíveis para a realização da auditoria, definidos em termos de custo, prazos de execução e de pessoal. Considere ainda as competências da equipe em face às necessárias para a execução da auditoria.

4º passo - Elimine as questões não essenciais:

137 Descarte questões desprovidas de potencial para melhorar o desempenho ou que não tenham solução viável. Portanto, os critérios para a escolha ou exclusão de determinada questão são a relevância das conclusões que poderão ser alcançadas e a factibilidade da estratégia metodológica requerida para respondê-la de forma satisfatória. Priorize as questões e decida quais devem ser estudadas. Lembre-se que as questões devem ser sucintas e sem ambiguidades.

138 Constituem-se no elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria. Servem para nortear os exames, a aplicação dos testes e os procedimentos a serem realizados. Podem ser desdobradas em "subquestões" para melhor direcionar, detalhar e especificar os objetivos pretendidos.

139 As questões de auditoria - QA - devem ser elaboradas em forma interrogativa, com clareza e especificidade, com utilização de expressões que possam ser definidas, mensuradas e priorizadas segundo a sua relevância para o alcance do objetivo da auditoria. Para

cada QA devem ser estabelecidas as informações requeridas e suas respectivas fontes; as técnicas de auditoria e procedimentos aplicáveis; e possíveis achados e/ou resultados esperados.

140 Classificam-se as questões de auditoria em quatro tipos:

a) Questões descritivas: são aquelas formuladas para obter informações detalhadas sobre uma área, um processo, um programa ou uma atividade. São questões que buscam aprofundar aspectos tratados de forma preliminar durante a etapa de planejamento.

Exemplos: Como se dá o processo de credenciamento? Como o sistema de controle interno está estruturado para identificar e prevenir ocorrências de irregularidades?

b) Questões normativas: são aquelas que tratam de comparações entre a condição (situação encontrada) e aquela estabelecida em norma, padrão ou meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. Abordam o que deveria ser, tendo em vista um critério previamente identificado

Exemplos: O programa tem alcançado as metas previstas? Os controles existentes são estabelecidos formalmente? Os preços contratados estão dentro dos limites definidos na Tabela "x"? Os beneficiários do projeto estão de acordo com público-alvo definido?

c) Questões avaliativas: são aquelas que procuram avaliar o impacto ou a relação causa-efeito, ou seja, referem-se à efetividade do objeto de auditoria, em geral um programa de governo. Esse tipo de QA procura saber que diferença fez a intervenção governamental para a solução do problema identificado, incluindo também os efeitos não esperados, positivos ou negativos, provocados pelo

programa. As questões avaliativas quase sempre requerem estratégias metodológicas bastante complexas e por isso é custosa de ser respondida, embora possam trazer resultados reveladores.

Exemplos: Houve redução efetiva do índice de alfabetização da população-alvo após a implantação do programa? A empregabilidade dos jovens ao qual se destinava o programa foi, de fato, averiguada após o final do programa e foi por ele impactada?

d) Questões exploratórias: são destinadas a explicar eventos específicos, esclarecer desvios em relação ao desempenho padrão ou as razões de ocorrência de um determinado resultado. Procuram buscar as causas dos possíveis achados.

Exemplos: Quais os principais fatores que contribuíram para o aumento de despesas com auxílio-doença no período auditado? Por que houve contratação sistemática por inexigibilidade para um serviço em que há diversos fornecedores cadastrados?

141 Após definir o problema e as questões de auditoria, a equipe deverá especificar os critérios de auditoria e elaborar a matriz de planejamento.

8.2.3 Especificação dos critérios de auditoria

142 Critério é o padrão de desempenho usado para medir se há economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e/ou equidade. Serve para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. Nas auditorias operacionais, a escolha do critério é ampla e não se restringe a leis e normas.

143 Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto, podem ser qualitativos ou quantitativos e devem definir o que será

usado para avaliar a entidade auditada. Representam o estado ideal ou desejável daquilo que se examina e oferecem o contexto para se avaliar as evidências e compreender os achados, conclusões e recomendações da auditoria.

144 Da comparação entre o critério e a condição (situação encontrada) são gerados os achados de auditoria. Portanto, critério representa a expectativa razoável e fundamentada do que "deveria ser", as melhores práticas e *benchmarking* contra os quais o desempenho é comparado ou avaliado nas auditorias operacionais, os critérios devem reunir as seguintes características:

- a) **confiabilidade:** conclusões consistentes quando aplicado por outro auditor na mesma circunstância;
- b) **objetividade:** ser livre de tendenciosidade por parte do auditor;
- c) **utilidade:** resultar em achados e conclusões que atendam às necessidades de informação dos interessados;
- d) **clareza:** não estar sujeito a interpretações significativamente diferentes;
- e) **comparabilidade:** deve ser consistente com critérios utilizados em outros trabalhos;
- f) **completude:** deve incorporar as dimensões relevantes para avaliar o desempenho;
- g) **aceitabilidade:** deve ter aceitação por parte de especialistas, órgão auditado, legislativo, mídia e público em geral.

145 Assim sendo, podem ser fontes de critérios de auditoria: leis e regulamentos, melhores práticas, normas e valores profissionais, indicadores de desempenho estabelecidos, opinião de especialistas independentes, organizações que operacionalizem objetos similares e bibliografia especializada.

8.2.4 *Elaboração da matriz de planejamento*

146 Definidos o problema e as questões de auditoria, a equipe deverá elaborar a matriz de planejamento.

147 A matriz de planejamento consiste num quadro resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria, que busca auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e a orientação da equipe na fase de execução. Ela é um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe à medida que o trabalho de auditoria progride.

148 Essa matriz tem por finalidade uniformizar o entendimento da equipe, e demais envolvidos, quanto aos objetivos do trabalho, aos passos a serem seguidos e à metodologia a ser adotada.

149 Do mesmo modo, incentiva a participação dos membros da equipe, incorpora as suas melhores ideias e orienta os integrantes da equipe sobre as medidas a adotar na fase de execução da auditoria.

150 A matriz de planejamento detalha os procedimentos previstos para a execução, possibilitando a identificação de falhas e lapsos no planejamento, sendo composta dos seguintes elementos: problema de auditoria; questões de auditoria; subquestões de auditoria (quando couber); informações requeridas; fontes de informação; procedimentos de coleta de dados; procedimentos de análise de dados; limitações e o que a análise vai permitir dizer. O quadro abaixo apresenta o modelo de matriz de planejamento empregado nas auditorias operacionais.

Quadro 3 - Modelo de matriz de planejamento

Objeto:	Escrever qual é o objeto auditado - entidades, programas, atividades					
Problema:	Declarar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria (razões).					
Questões e subquestões	A matriz de planejamento deve ser preenchida para cada questão de auditoria (ou subquestão, se houver).					
Critérios	Informações requeridas	Fontes de informação	Estratégia Metodológica		Limitações	O que a análise vai permitir dizer
			Procedimentos de coleta de dados	Procedimentos de análise de dados		
Padrão usado para determinar se objeto auditado atinge, ou excede ou está aquém do desempenho esperado. Inclui as fontes dos critérios.	Identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria	Identificar as fontes de cada item de informação	Identificar as técnicas de coleta de dados que serão usadas e descrever os respectivos procedimentos	Identificar as técnicas a serem empregadas na análise de dados e descrever os respectivos procedimentos	Especificar as limitações quanto: - à estratégia metodológica adotada - ao acesso a pessoas e informações - à qualidade das informações - às condições operacionais de realização do trabalho;	Conclusões, novas informações ou achados que podem ser obtidos a partir da análise das informações coletadas para responder a questão.

Fonte: TCU (2020).

8.2.4.1 Como Preenchê-la

151 Embora os elementos da matriz de planejamento sejam apresentados sequencialmente, a definição das questões de auditoria, a escolha das estratégias metodológicas apropriadas, assim como os resultados a que se quer chegar com a análise proposta (o que a análise vai permitir dizer) acontecem simultaneamente, confrontando-se essas informações de maneira a assegurar a consistência lógica da auditoria.

8.2.4.2 Informações Requeridas

152 Para se determinar o tipo de informação necessária para responder à questão de auditoria, os termos chave empregados na questão devem ser definidos e suas dimensões ou variáveis identificadas. Por exemplo, ao formular uma questão envolvendo o impacto de uma iniciativa governamental voltada para a melhoria do nível de ensino, deve-se definir o que se entende por "melhoria do nível

de ensino", identificando-se as dimensões envolvidas nesse conceito. A tarefa de traduzir conceitos abstratos em variáveis mensuráveis é indispensável para que se possa especificar com clareza o tipo de informação a ser coletada. A seguir seguem alguns exemplos de informações requeridas:

- a) o grau de satisfação dos atendidos pela política pública;
- b) o montante gasto em determinada ação governamental;
- c) o custo unitário por aluno no ensino médio estadual;
- d) a quantidade de crianças atendidas por faixa etária em campanha de vacinação X.

8.2.4.3 Fontes de Informação

153 Deve-se identificar a fonte específica para cada tipo de informação. Exemplos de fontes de informação:

- a) documentação legal e institucional que dá suporte ao objeto de auditoria;
- b) legislação orçamentária (PPA, LDO e LOA);
- c) missão declarada, planos estratégicos e relatórios de gestão;
- d) pronunciamentos feitos e decisões tomadas pelas autoridades competentes;
- e) organogramas, diretrizes internas e manuais operacionais;
- f) atas de reuniões;
- g) sistemas de informações gerenciais;
- h) bases de dados informatizadas;
- i) sistemas de informações da administração pública (Siafem, BO, Sispat, GPPará etc ...)
- j) bibliografia especializada;
- k) gestores e especialistas;
- l) beneficiários de programas governamentais;
- m) relatórios e estudos produzidos por fonte credenciada;

n) média especializada.

8.2.4.4 Estratégias metodológicas

154 A estratégia metodológica é a forma geral do desenho investigativo que será adotado na auditoria e deve ser especificado nas colunas de procedimentos de coleta e análise de dados.

155 Devem-se registrar a abordagem e os métodos que serão empregados na investigação de cada questão e subquestão formulada. A estratégia metodológica está diretamente relacionada com a qualidade das evidências que podem ser obtidas, o que, por sua vez, influirá na confiabilidade das conclusões do trabalho.

8.2.5 Procedimentos de coletas de dados

156 É importante detalhar ao máximo, na matriz de planejamento, as técnicas que serão utilizadas para coleta de dados. Por exemplo, se for feita uma entrevista, dizer quem será entrevistado (cargo ou função). Se for feito estudo de caso, qual ou quais as localidades serão visitadas. Toda essa definição deve ser feita na fase de planejamento. A fase de execução é destinada à coleta e análise de evidências.

157 A utilização de dados novos, provenientes de questionários ou entrevistas ou de registros e anotações originárias de visitas da equipe às instalações de projetos, oferece a possibilidade de produzir algo inédito e confiável, desde que os benefícios superem os custos incorridos. Ao optar por utilizar dados existentes, a equipe deve avaliar a confiabilidade dos dados, além de outros aspectos que podem impactar na qualidade das evidências a serem obtidas.

158 Em auditorias operacionais, os principais procedimentos de coleta de dados são: pesquisa documental, estudos de caso, questionários, entrevistas, grupo focal, observação direta e inspeção física.

159 **Pesquisa documental:** abrange o exame de toda espécie de

registros administrativos, inclusive estatísticas oficiais, além de material produzido pela instituição auditada e relatórios de auditorias anteriores do TCE/PA. Ao se realizar pesquisa documental é necessário avaliar a confiabilidade das informações, assim como determinar a natureza, localização e disponibilidade dos documentos no início da auditoria. Esses cuidados têm por objetivo garantir o melhor aproveitamento da informação ao menor custo possível e verificar a viabilidade de se responder à questão.

160 Questionários: Amplamente aplicada em auditorias operacionais, a aplicação de questionário é uma estratégia metodológica que permite obter informações de caráter quantitativo e qualitativo relacionadas tanto aos aspectos operacionais e gerenciais, quanto aos resultados esperados. Frequentemente, é usada com estudos de caso e visitas de estudo como suporte para as análises de caráter qualitativo.

161 Quando a pesquisa for baseada em amostragem estatística, é possível generalizar as conclusões para toda a população. Para garantir essa generalização, a amostra deve refletir as características da população alvo. Essa metodologia pode ser usada na realização de estudos exploratórios na fase de planejamento de auditoria. Em geral, a sua utilização permite:

- ✓ Obter informações descritivas de uma população ampla;
- ✓ Conhecer opiniões e pontos de vista dos beneficiários ou dos executores do programa;
- ✓ Obter dados sobre atividades do pesquisado.

162 As vantagens relacionadas à utilização de questionários são: Obtenção de dados uniformes de uma grande quantidade de elementos pesquisados; generalização para a população de achados ou conclusões obtidas a partir de uma amostra representativa; exame de programas que envolvam muitos órgãos e entidades; e comparação com programas similares desenvolvidos por outros órgãos ou entidades.

163 A longa duração das pesquisas e a necessidade de conhecimentos em áreas específicas, como técnicas de amostragem, de elaboração de formulário de coleta de dados e tratamento estatístico de dados são desvantagens, normalmente, verificadas quando da utilização dessa estratégia.

164 **Entrevistas:** A entrevista é um método de coleta de informações que consiste em uma conversação, individual ou em grupo, com pessoas selecionadas cuidadosamente, e cujo grau de pertinência, validade e confiabilidade é analisado na perspectiva dos objetivos da coleta de informações. Em resumo, uma entrevista é uma sessão de perguntas e respostas para obter informações.

165 A entrevista é amplamente usada em auditoria operacional como técnica qualitativa de coleta de dados para obter informação em profundidade sobre o tema da auditoria. De acordo com o objetivo de cada etapa do trabalho, são aplicadas: entrevistas preparatórias; entrevistas para coletar dados e informações; entrevistas para identificar atitudes e argumentos; entrevistas para gerar e avaliar ideias e sugestões. Podem ser usadas para confirmar fatos e corroborar dados de outras fontes ou explorar potenciais recomendações, além de identificar boas práticas.

166 Na fase de execução da auditoria, a equipe pode realizar entrevistas em profundidade, para obter informações mais detalhadas, dirimir dúvidas e confirmar (ou descartar) hipóteses identificadas no início do trabalho.

167 Realizar entrevistas não é tarefa trivial. Exige disciplina, preparação e habilidades de comunicação. Para obter perspectiva abrangente do objeto auditado, é importante entrevistar representantes de diferentes áreas (dentro e fora do governo), com diferentes opiniões e pontos de vista. Os resultados das entrevistas devem ser compilados e documentados, de forma a facilitar a análise dos dados e a asseguuração de qualidade.

168 Para a realização de entrevistas é necessário que a equipe:

- a) estude o tema da entrevista;
- b) prepare um roteiro;
- c) agende data, local e horário e calcule a duração da entrevista;
- d) defina as tarefas para cada integrante da equipe antes da entrevista (evite realizar entrevistas sozinho);
- e) seja pontual e não estenda a entrevista além do horário combinado;
- f) seja atento, observador, objetivo, respeitoso, seguro e imparcial;
- g) crie um clima de confiança com o entrevistado: entrevista não é interrogatório;
- h) ouça e observe atentamente, sem falar mais do que o entrevistado;
- i) seja flexível, mas tenha sempre em mente o objetivo da entrevista;
- j) seja corajoso para fazer qualquer tipo de pergunta: seja franco e sincero, mas com habilidade;
- k) pergunte como o desempenho do objeto auditado pode ser melhorado;
- l) evite fazer perguntas complexas, demonstrar conhecimento excessivo e adotar atitudes de superioridade;
- m) use pausas ou silêncios, no caso de respostas evasivas, para indicar que espera informação mais completa;
- n) anote os pontos mais importantes durante a entrevista;
- o) documente a entrevista assim que terminá-la;
- p) envie o registro da entrevista para o entrevistado confirmar, se viável.

169 Recomenda-se fortemente que as entrevistas, quando possível e com autorização do entrevistado, sejam gravadas, assim as evidências geradas poderão ser utilizadas no processo.

170 **Grupo focal:** Grupo focal é uma técnica qualitativa de coleta de dados a partir das interações e discussões ocorridas entre participantes de um determinado grupo sobre tema de interesse e questões relevantes. Nessa técnica, pequenos grupos de pessoas com características comuns reúnem-se em lugar previamente definido, seguindo um guia elaborado previamente por um facilitador e alguns assistentes, para discutir conceitos ou avaliar problemas.

171 A técnica auxilia o auditor a entender como as pessoas percebem uma determinada situação. O resultado depende da participação ativa do auditor na condução das discussões com o propósito de produzir dados. Importante destacar que no grupo focal não existe o papel de entrevistador, tampouco há interesse pela resposta individual. A técnica procura captar a variedade de percepções e ideias de um grupo sobre determinado tema ou situação, bem como suas razões.

172 O uso da técnica pode ser apropriado em auditorias quando o objeto auditado apresenta baixo desempenho e as razões para isso não estão claras. Usa-se também para adquirir conhecimento acerca da organização e do funcionamento de programas, órgãos ou entidades, para avaliar a qualidade dos serviços e para identificar boas práticas, ou, ainda, quando os informantes não se sentem à vontade para tratar do tema durante uma entrevista.

173 O grupo focal também pode ser usado para auxiliar no desenvolvimento de outros instrumentos de coleta de dados, como questionários e roteiros de observação, ao permitir identificar itens a serem perguntados ou observados. Assim como nas entrevistas, a gravação dos encontros é altamente recomendada, desde que com a aprovação dos participantes.

174 Observação direta e Inspeção Física: A observação direta e inspeção física são técnicas de coleta de dados que utilizam os sentidos para compreender determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar.

175 Nas auditorias, observação direta é um método que ajuda a coletar informações sobre a forma de funcionamento do objeto auditado. A técnica permite realizar essa tarefa de forma sistemática e estruturada, valendo-se de roteiros para registro das observações.

176 A diferença entre as técnicas de observação direta e inspeção física é que enquanto esta última é aplicada para situações estáticas (equipamentos, instalações e infraestrutura em geral) a outra é indicada para situações dinâmicas, tais como prestação de serviços e execução de processos.

8.2.6 Procedimentos de análise de dados

177 Durante os trabalhos de campo, a equipe obtém grande quantidade de dados, que devem ser organizados, separados e analisados. Durante a análise, o auditor deve manter o foco no objetivo e nas questões de auditoria. Isso o ajudará a organizar os dados e a orientar a análise. As outras informações devem ser descartadas, para não desviar a auditoria de seu foco e para não retardar a análise dos dados relevantes.

178 Por análise de dados, entende-se tanto a compilação (codificação e tabulação) como a análise propriamente dita. A análise de dados, quer seja quantitativa ou qualitativa, implica o exame dos resultados obtidos por meio de diferentes perspectivas ou considerando outros dados.

179 Técnicas de análise de dados são ferramentas usadas para organizar os dados coletados e investigar as relações que se pretende estabelecer entre as variáveis selecionadas para responder às

questões de auditoria, portanto essas ferramentas têm correspondência com as técnicas adotadas na coleta de dados. A especificação da técnica e os procedimentos que serão usados na análise de dados são parte fundamental do planejamento da auditoria.

180 Para a análise dos dados coletados, são usadas ferramentas e técnicas adequadas. A definição do método dependerá da estratégia metodológica adotada. Várias técnicas quantitativas e qualitativas de análise de dados podem ser usadas em auditorias operacionais, as quais se assemelham fortemente as técnicas de pesquisas acadêmicas provenientes das ciências sociais.

181 São exemplos de técnicas quantitativas de análise de dados: estatística descritiva, análise gráfica, regressão, tabulação de frequências e análise multivariada. Por outro lado, algumas técnicas qualitativas de análise de dados são: análise de conteúdo e triangulação.

182 Geralmente, a análise de dados é um procedimento iterativo, isto é, realizam-se análises iniciais na fase de planejamento e, à medida que a auditoria progride, as análises são refinadas. O estágio final da análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes.

183 O auditor deve trabalhar de forma cuidadosa e sistemática na interpretação dos dados e informações coletados. É fundamental que o auditor adote abordagem crítica e mantenha objetividade com relação às informações disponíveis. Ao mesmo tempo, ele deve ser receptivo a diferentes argumentos e pontos de vista.

184 Toda a análise de dados deve ser documentada em papéis de trabalhos, independentemente de seu resultado. Dessa forma, é possível reduzir o tamanho da parte textual dos relatórios de auditoria, tornando-os mais objetivos, concisos e convidativos à leitura.

185 Apresenta-se de forma resumida, as principais técnicas usadas para analisar dados em auditoria operacional: Estatística descritiva, regressão, análise de conteúdo, triangulação e cruzamento eletrônico de dados.

186 **Estatística descritiva:** A estatística descritiva é uma técnica quantitativa de análise de dados. Há três dimensões básicas em distribuição de dados que podem ser úteis em auditorias: tendência central (média, mediana, moda, quartis etc.), dispersão (variância, desvio-padrão etc.) e formato dos dados (distribuição normal etc.).

187 A estatística descritiva pode ser útil, por exemplo, para avaliar o desempenho de determinada variável com relação ao critério, para avaliar riscos e para avaliar se a amostra é representativa da população.

188 **Regressão:** A regressão também é uma técnica quantitativa de análise de dados, que avalia o grau de correlação e as relações de causa e efeito entre variáveis. Pode ser usada para:

- a) testar se há correlação entre variáveis;
- b) identificar relações entre variáveis que podem impactar o resultado das atividades em análise;
- c) identificar dados que desviam dos valores esperados;
- d) fazer previsões sobre valores futuros;
- e) apontar situações de risco.

189 **Análise de conteúdo:** Técnica qualitativa de análise sistemática de informação textual, organizada de forma padronizada, que permite realizar inferência sobre seu conteúdo. Existem vários tipos de análise de conteúdo. O mais usado é a análise de categorias. Ela é feita por meio da classificação de trechos do conteúdo analisado em diferentes categorias de análise.

190 A análise de conteúdo tem três etapas: pré-análise, exploração do

material e tratamento dos resultados. Na pré-análise, os dados são organizados e os procedimentos de análise são estabelecidos. Na segunda fase, são executadas a codificação, a quebra da informação e a enumeração. Na terceira fase, os resultados são interpretados

191 Em auditoria operacional, a análise de conteúdo pode ser usada para analisar transcrições de entrevistas, de grupos focais e documentos, como relatórios e descrição de política pública.

192 Recomenda-se usar software adequado em caso de existir grande quantidade de material a ser analisado.

193 **Triangulação:** Técnica qualitativa que consiste no uso de diferentes métodos de pesquisa e/ou de coleta de dados para estudar a mesma questão, com o objetivo de fortalecer as conclusões finais, podendo assumir as formas a seguir indicadas:

- a) coletar dados de diferentes fontes sobre a mesma questão;
- b) empregar diferentes entrevistadores e pesquisadores de campo para evitar vieses na coleta de dados;
- c) usar múltiplos métodos de pesquisa para estudar a mesma questão;
- d) usar teorias diferentes para interpretar os dados coletados.

194 **Cruzamento eletrônico de dados:** A técnica é desenvolvida por meio da comparação automática de registros extraídos de bases de dados distintas, obtidas de órgãos e entidades da administração pública. Normalmente, o cruzamento é realizado com o auxílio de um software específico.

195 Para que a técnica ser operacionalizada, os arquivos de dados comparados precisam conter pelo menos um campo em comum. A comparação de registros pode permitir a identificação de

inconsistências e irregularidades. Por exemplo, em um programa social, a partir do cruzamento de informações de diferentes bancos de dados da administração pública, pode-se identificar beneficiários que não preenchem os requisitos de elegibilidade definidos pelo programa.

Limitações

196 Deve-se mencionar às dificuldades relacionadas às informações que se pretende utilizar na análise, como em relação ao acesso de dados, à sua qualidade e confiabilidade. É importante salientar que sempre haverá algum tipo de limitação sobre o que pode ser concluído a partir de determinada metodologia proposta, o melhor a fazer é identificar tais restrições.

O que a análise vai permitir dizer

197 Aqui se deve registrar como a análise dos dados responderá à questão de auditoria. O objetivo dessa informação é esclarecer quais conclusões ou resultados pretende-se alcançar com a auditoria. Nessa coluna deve-se registrar: Se as conclusões alcançadas permitirão responder integralmente às questões de auditoria; se será possível fazer afirmações conclusivas sobre o objeto da auditoria e se as conclusões se limitarão aos casos examinados ou se será possível generalizá-las.

8.2.7 Plano de auditoria

198 O Plano de Auditoria é o produto final da etapa de planejamento da auditoria. O documento deverá ser apresentado por escrito ao supervisor da auditoria, que após aprovação submeterá o plano para aprovação superior, contemplando as informações geradas em cada uma das etapas descritas anteriormente.

199 O documento deve ser elaborado com a seguinte estrutura:

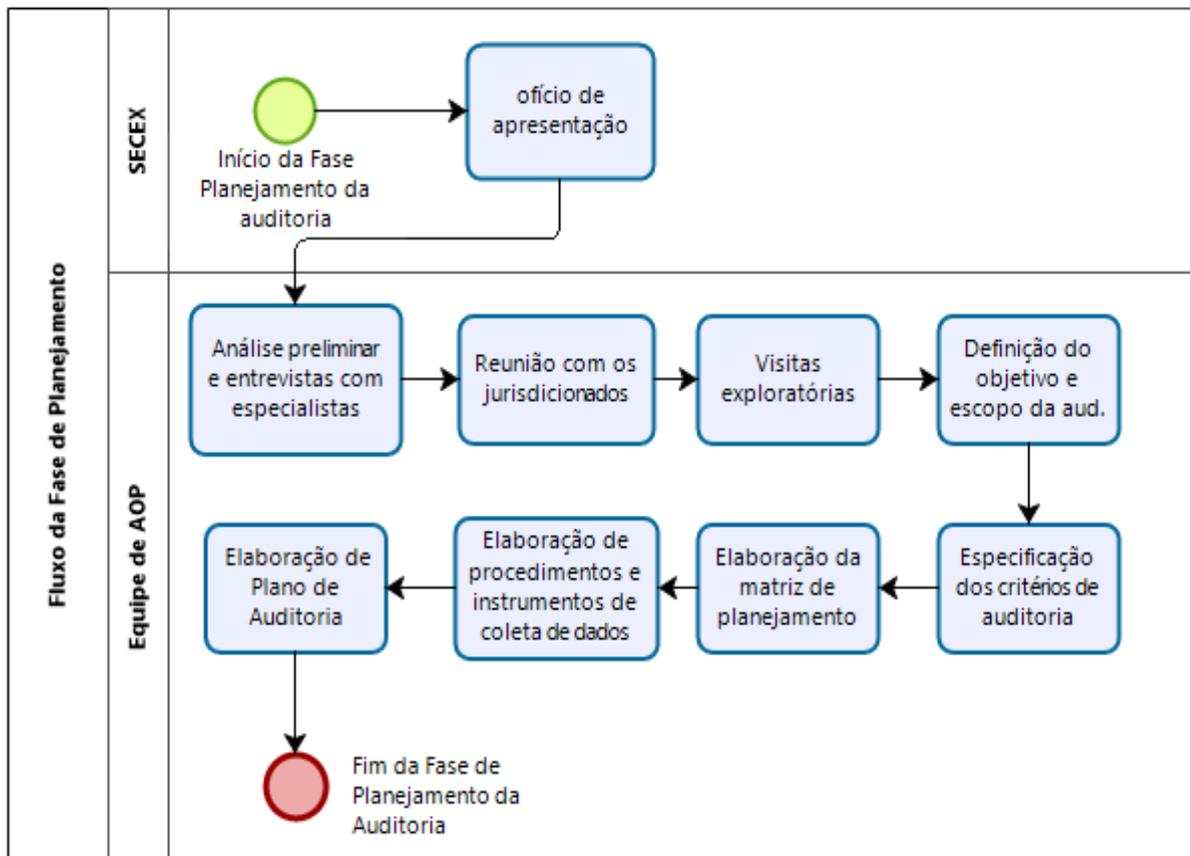
- a) Apresentação

- b) Identificação do objeto
- c) Contextualização
- d) Objetivo geral da auditoria
- e) Objetivos específicos (Questões de Auditoria)
- f) Escopo
- g) Critérios
- h) Perfil da equipe (se for o caso)
- i) Recursos necessários (se for o caso)
- j) Cronograma
- k) Anexo - Matriz de Planejamento

8.2.8 Fluxo da fase de planejamento da Auditoria

200 Em síntese, a fase de planejamento da auditoria pode ser representada por um fluxograma, conforme figura 5 a seguir.

Figura 5 - Fluxo da Fase de Planejamento auditorial



Fonte: Elaborado pelo Autor (2022).

8.2.9 Ferramentas diagnósticas mais utilizadas

201 É comum que o planejamento de auditorias operacionais inicie sem um problema e escopo claramente definido, para isso, técnicas de diagnóstico são muito utilizadas.

202 As técnicas de diagnóstico mais utilizadas na auditoria operacional não são técnicas criadas especificamente para auditorias. Utilizam-se técnicas e métodos oriundos das ciências sociais e do ambiente empresarial, com grande flexibilidade na escolha e conforme os objetivos que se deseja alcançar. Dentre elas destacam-se: Análise Stakeholder, Mapa de Processo, Mapa de Produto, Análise SWOT, Diagrama de Verificação de Risco - DVR, Diagrama de Ishikawa, Árvore de Problemas e Matriz Gravidade Urgência e Tendência - GUT.

203 Para esses levantamentos, são realizadas visitas exploratórias com o objetivo de colher informações preliminares, mediante o desenvolvimento das técnicas de diagnóstico, com vistas de aprofundar o conhecimento do objeto auditado.

204 Antes da visita exploratória deve ser agendada reunião em que a equipe de auditoria, acompanhada do supervisor, apresenta os objetivos do trabalho para o gestor e sua equipe.

205 Deve ser destacada a importância da colaboração do gestor e a garantia de sua participação em todas as fases do trabalho, ressaltando-se o envio de relatório preliminar para sua análise e comentários.

206 As visitas exploratórias devem ser registradas, sendo importante coletar dados de contato com os participantes das reuniões para facilitar a comunicação posterior.

207 O Quadro 4 resume as técnicas mais empregadas e os objetivos a que se propõem.

Quadro 4 - Técnicas mais utilizadas na etapa de planejamento

Técnica de diagnóstico	Objetivo
SWOT e Diagrama de Verificação de Risco	Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo. Identificar possíveis áreas a investigar. Identificar fatores de risco e conhecer a capacidade organizacional para o seu gerenciamento.
Análise stakeholder	Identificar principais grupos de interesse (atores interessados). Identificar opiniões e conflitos de interesses e informações relevantes.
Mapa de produtos e Indicadores de desempenho	Conhecer os principais objetivos de uma entidade ou programa. Representar as relações de dependência entre os produtos. Identificar os responsáveis pelos produtos críticos. Desenvolver indicadores de desempenho.
Mapa de Processos	Conhecer o funcionamento de processos de trabalho. Identificar boas práticas. Identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho
Observação: Outras técnicas, como análise de Ishikawa, análise RECI e marco lógico, também podem ser úteis nessa etapa do trabalho de auditoria.	

Fonte: Elaboração Própria (2022)

8.2.9.1 A análise stakeholder

208 A análise stakeholder é uma técnica de diagnóstico de ambiente utilizada, principalmente, na avaliação de programas. Consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses afetam o risco e o desempenho ou projetos.

209 Essa análise possibilita identificar pessoas ou grupos de interesse no objeto da auditoria, papel dos atores envolvidos, conflito de interesses entre as partes envolvidas, possíveis entrevistados, pesquisados e participantes de grupos focais.

210 Cabe destacar que essa análise deve ser aplicada na fase de planejamento das auditorias, e também nos levantamentos para seleção dos trabalhos. Pode ser ainda revista durante a fase de execução dos

trabalhos de auditoria, para a inclusão de outros atores relevantes.

211 Deve-se ter o cuidado de considerar o "poder" dos *stakeholders* quando da elaboração da recomendação.

8.2.9.2 Mapa de Processos

212 O Mapa de processos é outra técnica de diagnóstico utilizada e configura-se na representação gráfica de um processo de trabalho por meio de um diagrama que contém a sequência de passos e etapas necessárias à consecução de determinadas atividades.

213 Isso permite à equipe de auditoria, em conjunto com gerentes e técnicos envolvidos, identificar mais facilmente oportunidades para a racionalização e o aperfeiçoamento dos processos de trabalho em uma organização. Também é útil para identificar pontos fortes do processo que podem ser reproduzidos ou adaptados a outros processos de uma mesma organização ou de organizações diferentes, como meio de disseminar boas práticas.

214 A elaboração do mapa de processo é realizada por meio de reunião, envolvendo a instituição auditada que, sob a orientação da equipe de auditoria, vai montando, passo a passo, o mapa de processo. Este instrumento precisa ser visual e interativo, de forma a favorecer o trabalho em grupo e a participação do pessoal da instituição auditada e trazer informações relevantes sobre um processo, como quantidades, prazos, custos e oportunidades. As informações essenciais para o mapa são os seguintes:

- a) descrição das atividades;
- b) relação entre as etapas do processo;
- c) movimento de informações e de documentos;
- d) pontos de controle e de tomada de decisão.

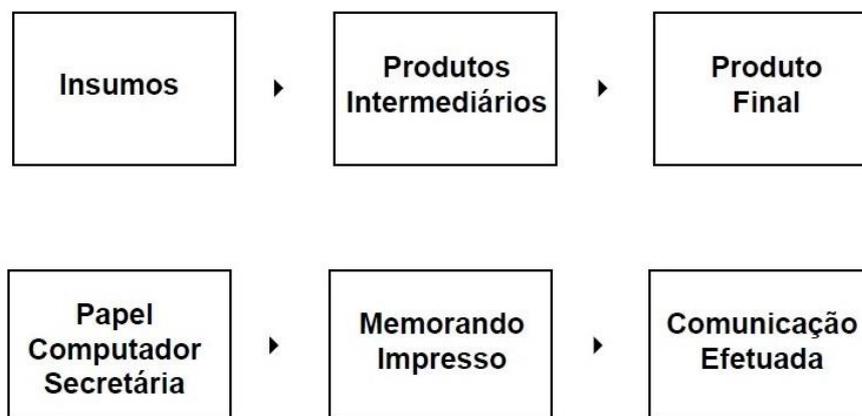
215 O mapa de processos pode representar as operações ou atividades sob diversos enfoques:

e não a atividade que o gerou, característica que o distingue do mapa de processos. Pode ser empregado em diferentes níveis administrativos e sua elaboração visa obter um quadro claro sobre os objetivos do órgão ou da atividade auditada; mostrar as relações de dependência entre os diversos produtos; e identificar as áreas ou setores do órgão responsáveis pelos produtos críticos.

219 Assim, são exemplos de produtos gerados na administração pública: benefícios de um programa, estradas conservadas, correspondência datilografada, pacientes atendidos, etc.

220 Deve ser elaborado preferencialmente com a participação de representantes da instituição auditada de forma que seja capaz de refletir a realidade da instituição. Sua configuração básica é exposta na figura 7 a seguir.

Figura 7 - Modelo de mapa de produtos



Fonte: Adaptado pelo autor - TCU (2000).

8.2.9.4 Análise SWOT

221 A Análise SWOT é outra técnica utilizada em auditoria operacional para facilitar o diagnóstico da instituição a ser avaliada, auxiliando a análise sobre o ambiente no qual opera o objeto de auditoria.

222 Consiste na análise subjetiva das capacidades internas de uma organização ou objeto avaliado, para identificar suas forças e

fraquezas, e do ambiente externo no qual atua, para apontar as oportunidades e as ameaças.

223 O termo *SWOT* é um acrônimo formado pelas palavras inglesas: *Strengths* (forças), *Weaknesses* (fraquezas), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças). É uma ferramenta utilizada para facilitar o diagnóstico da instituição a ser avaliada, auxiliando a análise sobre o ambiente no qual opera o objeto de auditoria.

224 É utilizada em análises preliminares dos objetos de auditoria e auxilia a equipe a caracterizar de forma sistemática as forças, fraquezas, oportunidades e ameaças. Permite ainda identificar aspectos que merecem ser priorizados na auditoria.

225 Essa ferramenta é indicada para fazer diagnóstico de ambiente na elaboração do planejamento de auditoria em uma determinada atividade ou programa governamental.

226 Deve-se conhecer a missão, os objetivos, os pontos fortes, os pontos fracos, enfim, o contexto em que esse programa está inserido, e então definir a estratégia de trabalho que resultará no projeto de auditoria. A análise *SWOT* deve ser elaborada de acordo com o modelo apresentado no quadro 5 abaixo.

Quadro 5 - Modelo para análise SWOT

AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO
Forças	Oportunidades
<p>Pontos fortes internos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. - Habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos. <p>Exemplo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- Monitoramento eletrônico; 2- Central Alvará Eletrônico com assinatura do Termo de Cooperação com o Judiciário; 3- Sistema de Informações INFOPEN desde 2015. 	<p>Pontos fortes de origem externa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas. <p>Exemplo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- Mudança na natureza jurídica do FUNPEN para transferência vinculada; 2- Cadastro nacional de registro civil; 3- Mudanças legislativas referente a competência municipal no que se refere a autorização para a construção de penitenciárias; 4- Audiências de custódia realizadas por videoconferência.
Fraquezas	Ameaças
<p>Pontos fracos internos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. - Deficiências que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado. <p>Exemplo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- Superlotação; 2- Unidades Penitenciárias sem acesso à internet (INFOPEN); 3- Agentes penitenciários desarmados; 4- Infraestrutura precária dos presídios; 5- Insuficiência de agentes penitenciários e vínculo trabalhista precário; 6- Insuficiência de assistência educacional aos presos; 7- Baixa execução dos recursos federais destinados a construção de unidades prisionais; 8- Insuficiência de profissionais: psicólogos, médicos, enfermeiros, odontólogos, assistentes sociais atuando nas unidades prisionais; 9- Insuficiência de defensores públicos para acompanhamento da execução penal; 10- Inexistência de uniformes para os presos. 	<p>Pontos fracos de origem externa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional. <p>Exemplo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- Baixa execução do programa de assistência à saúde do preso pelos municípios paraenses; 2- Falta de conhecimento qualitativo do preso em base nacional; 3- Banco Nacional de mandados de Prisão (BNMP) desatualizado, que é de responsabilidade do CNJ; 4- Baixa realização de mutirões para audiência de custódia; 5- Morosidade nas decisões judiciais (mudança de regime, prisões provisórias, condenação).

Fonte: Adaptado pelo autor - TCE/PA (2017).

Diagrama de Verificação de Risco - DVR

227 O Diagrama de Verificação de Risco, conhecido também como "Matriz de Probabilidade e Impacto de Risco" tem como objetivo identificar os fatores de risco e conhecer a capacidade organizacional para o seu gerenciamento.

228 A verificação de risco é útil como ferramenta de diagnóstico no estágio de formulação do problema de auditoria nas fases de seleção dos trabalhos e de planejamento das auditorias. A aplicação da técnica permitirá às equipes de auditoria a identificar riscos que irão afetar o desempenho do programa ou projeto; auxiliar na formulação do problema de auditoria; identificar áreas de risco do programa ou projeto que poderão ser investigadas com profundidade; sistematizar e estruturar informações relevantes sobre o ambiente de análise.

229 A partir da identificação dos pontos fracos e ameaças na análise SWOT deve-se elaborar a versão preliminar da verificação de risco, descrevendo os possíveis danos ou efeitos de cada uma das fraquezas e ameaças descritas possam afetar os objetivos do programa ou da organização, conforme apresentado no quadro 6 a seguir.

Quadro 6 - Modelo de diagrama de verificação de risco

I M P A C T O P O T E N C I A L	Baixa probabilidade / Alto Impacto	Alta Probabilidade / Alto Impacto
	Médio impacto potencial no alcance dos objetivos	Alto impacto potencial no alcance dos objetivos
	Baixa Probabilidade / Baixo Impacto	Alta Probabilidade / Baixo Impacto
	Baixo impacto potencial no alcance dos objetivos	Médio impacto potencial no alcance dos objetivos
PROBABILIDADE DE OCORRÊNCIA		

Fonte: Adaptado pelo autor - TCU (2003).

230 As técnicas abordadas anteriormente levam à formulação de problemas de auditoria, porém as técnicas elencadas a seguir, auxiliam num estudo mais profundo e de forma mais estruturada dos problemas, fornecendo subsídios para a identificação de suas causas, suas consequências e suas inter-relações, assim como possíveis soluções.

Diagrama de Ishikawa

231 O Diagrama de Ishikawa (figura 8), também conhecido como Espinha de Peixe, é uma ferramenta de representação das possíveis causas que levam a um determinado problema, objeto de estudo da auditoria.

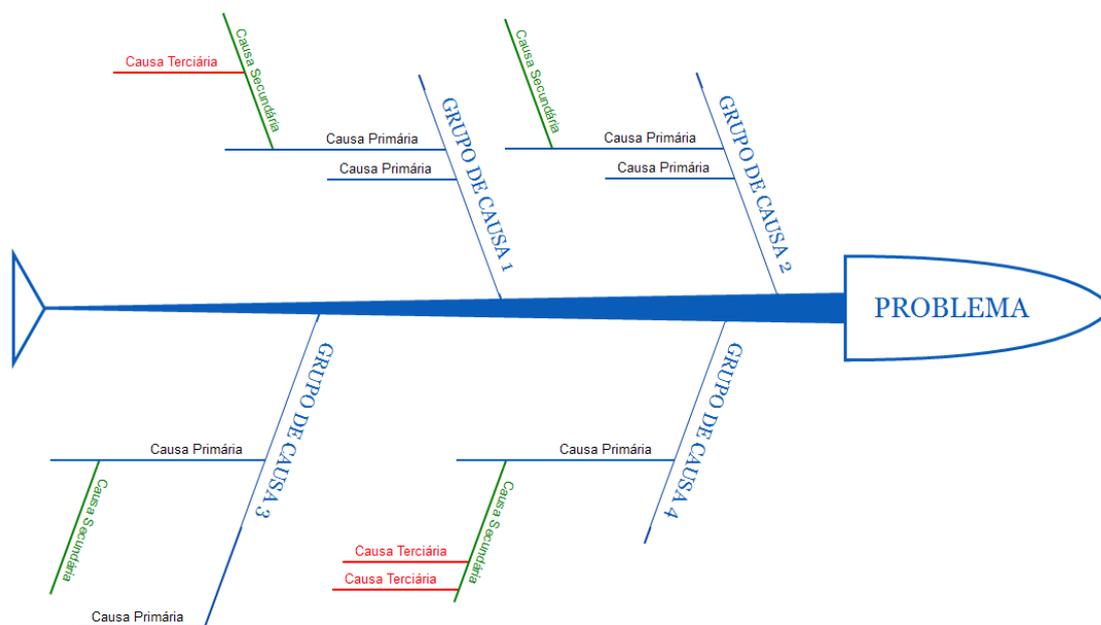
232 Essa técnica é útil para organizar as ideias sobre um determinado problema, pois diferencia o que é causa e o que é efeito, conceitos que, muitas vezes, são confundidos.

233 As causas são agrupadas em grupos que abordam o mesmo tema. Esse grupo é organizado em causas primárias, mais gerais e complexas, porém, podem ser decompostas em causas mais específicas (secundárias e terciárias), sem perder a visão do conjunto.

234 Essa técnica permite direcionar o foco da atenção para o problema, levando à conscientização de auditores e auditados de que sua solução exige uma abordagem integrada para combater as diversas causas possíveis.

235 A construção do Diagrama de Ishikawa é realizada inicialmente pela equipe de auditoria, com base nas informações coletadas e analisadas com a definição do problema. Esse esboço serve para organizar, nivelar e harmonizar o entendimento da equipe sobre o problema. Após esta etapa, deve haver a discussão com os gestores para a definição do diagrama final.

Figura 8 - Modelo do diagrama de Ishikawa



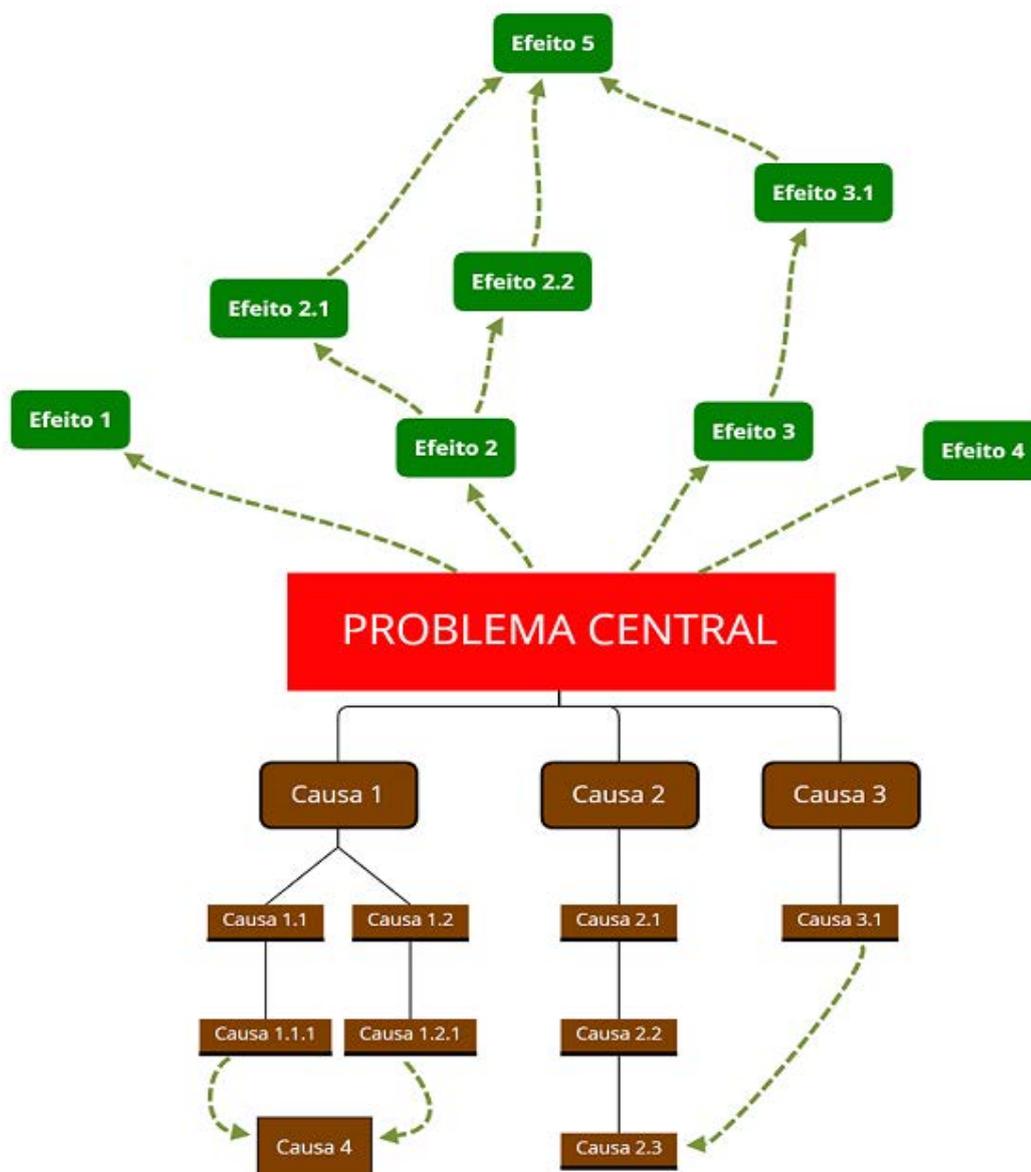
Fonte: Adaptado pelo autor - TCU (2013).

Árvore de Problemas

236 A Árvore de Problemas (figura 8) é uma técnica participativa que auxilia no desenvolvimento de ideias criativas para identificar o problema e organizar a informação coletada, gerando um modelo de relações causais que o explicam. Permite a identificação das causas e das consequências ou efeitos de um problema central. O problema central é o tronco da árvore, as raízes são as causas e a copa são os efeitos.

237 A lógica é que cada problema é consequência do que está posicionado abaixo dele, suas causas, e, por sua vez, provoca os efeitos que estão acima, refletindo assim, a inter-relação entre causas e efeitos.

Figura 9 - Modelo árvore de problemas



Fonte: Adaptado pelo autor - TCU (2013).

Matriz GUT

238 A Matriz GUT é um método de análise de problemas que permite escolher aqueles que merecem ter seu tratamento priorizado. A sigla GUT representa a abreviatura dos fatores avaliativos: gravidade, urgência e tendência. Os conceitos estão detalhados no quadro 7 abaixo.

Quadro 7 - Conceito dos fatores avaliativos da Matriz GUT

Importância $G \times U \times T$		
G	Gravidade	Impacto do problema sobre as coisas, pessoas, resultados, processos ou organizações e efeitos que surgirão em longo prazo, caso o problema não seja resolvido.
U	Urgência	Relação com o tempo disponível ou necessário para resolver o problema.
T	Tendência	Potencial de crescimento do problema, avaliação da tendência de crescimento, redução ou desaparecimento do problema.

Fonte: TCU (2013).

239 A Matriz GUT começou a ser difundida a partir da década de 1950 por William Edwards Deming, nas indústrias do Japão e dos EUA, com outras ferramentas de gestão da qualidade e o ciclo PDCA.

240 A técnica pode ser útil em auditorias para hierarquizar, além de problemas, causas ou grupos de causas, com o objetivo de identificar as mais relevantes e as que geram maior impacto no problema estudado para que sejam atacadas de forma prioritária.

241 Cada problema deve ser analisado conforme os três fatores avaliativos e devem ser atribuídas notas de 1 a 5, de acordo com as definições dos fatores G, U e T (quadro 8).

Quadro 8 - Tabela de referência da Matriz GUT

Matriz GUT				
Pontos	G	U	T	$G \times U \times T$
	Gravidade Consequências se nada for feito	Urgência Prazo para a tomada de decisão	Tendência Proporção do problema no futuro	
5	Os prejuízos ou dificuldades são extremamente graves	É necessária uma ação imediata	Se nada for feito, o agravamento da situação será imediato	$5 \times 5 \times 5$ 125
4	Muito graves	Com alguma urgência	Vai piorar em curto prazo	$4 \times 4 \times 4$ 64
3	Graves	O mais cedo possível	Vai piorar em médio prazo	$3 \times 3 \times 3$ 27
2	Pouco graves	Pode esperar um pouco	Vai piorar em longo prazo	$2 \times 2 \times 2$ 8
1	Sem gravidade	Não tem pressa	Não vai piorar ou pode até melhorar	$1 \times 1 \times 1$ 1

Fonte: TCU (2013).

242 Recomenda-se que o método seja desenvolvido em grupo, devendo-se buscar o consenso para a atribuição das notas ou a utilização das médias.

243 Para cada problema, as notas de cada fator avaliativo são multiplicadas com as notas dos demais fatores, para a obtenção do resultado final. O próximo passo é organizar os problemas em ordem decrescente. Os que apresentarem maiores notas finais poderão, então, ser priorizados. Caso haja empate, deve-se realizar novo GUT com os dois problemas que receberam a mesma pontuação. O quadro 9 traz um exemplo de aplicação da Matriz GUT na priorização de causas de um problema analisado.

Quadro 9 - Exemplo da aplicação da matriz GUT

Matriz GUT					
Problema: Atraso no processo de compras					
Problemas	G	U	T	$G \times U \times T$	Prioridade
Atraso na liberação de créditos	4	4	4	64	1
Baixo interesse dos fornecedores nas licitações	4	4	3	48	2
Atraso na liberação de recursos financeiros	4	4	2	32	3
Especificações de materiais imprecisas	4	3	1	12	4

Fonte: TCU (2013).

8.2.10 Elaboração do projeto de auditoria

244 Ao final da etapa de planejamento, a equipe deve preparar o projeto de auditoria que resume a natureza do trabalho a realizar e os resultados que se pretende alcançar. O projeto deve explicitar a motivação para se investigar determinado problema de auditoria, segundo enfoque específico e com a utilização de certa metodologia.

245 Portanto, o projeto conterà descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a serem investigadas, procedimentos a serem desenvolvidos e resultados esperados com a realização da auditoria. Farão parte do apêndice: a matriz de planejamento, que resume as informações centrais do projeto de

auditoria; o cronograma proposto para a condução dos trabalhos; e a estimativa de custos, inclusive de contratação de especialista, quando for o caso.

246 É fundamental destacar os resultados que se pretende alcançar com a realização da auditoria, indicando as oportunidades de aperfeiçoamento e, sempre que possível, de economia de recursos públicos, a fim de permitir análise de custo-benefício da auditoria.

247 Compete ao gerente de fiscalização assegurar que o projeto de auditoria contenha todas as informações necessárias à correta e oportuna apreciação da proposta de trabalho.

8.3 Execução

248 Após a elaboração e aprovação do Plano de auditoria, aplica-se teste piloto dos instrumentos de investigação elaborados, realiza-se a devida correção desses instrumentos e inicia-se a execução da auditoria.

249 Nesta etapa são realizados os procedimentos de auditoria planejados, avaliadas as evidências e obtidas às conclusões de auditoria. As evidências devem ser suficientes e apropriadas para respaldar os achados e conclusões de auditoria.

250 As atividades desenvolvidas durante a execução são: desenvolvimento dos trabalhos de campo; coleta e análise dos dados coletados e elaboração da matriz de achados.

251 A execução é a fase do processo de auditoria na qual as evidências são coletadas e examinadas, de modo a fundamentar os comentários e opiniões. Essa fase envolve o exame de registros e documentos, assim como a avaliação de processos e sistemas orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais, com vistas a informar sobre a confiabilidade do sistema de controles internos, a legalidade,

legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos, a regularidade das contas, o desempenho da gestão e os resultados das políticas, programas e projetos públicos.

252 Consiste no desenvolvimento dos trabalhos de campo, por meio da execução dos procedimentos elencados no planejamento, tendo por base os objetivos e critérios estabelecidos.

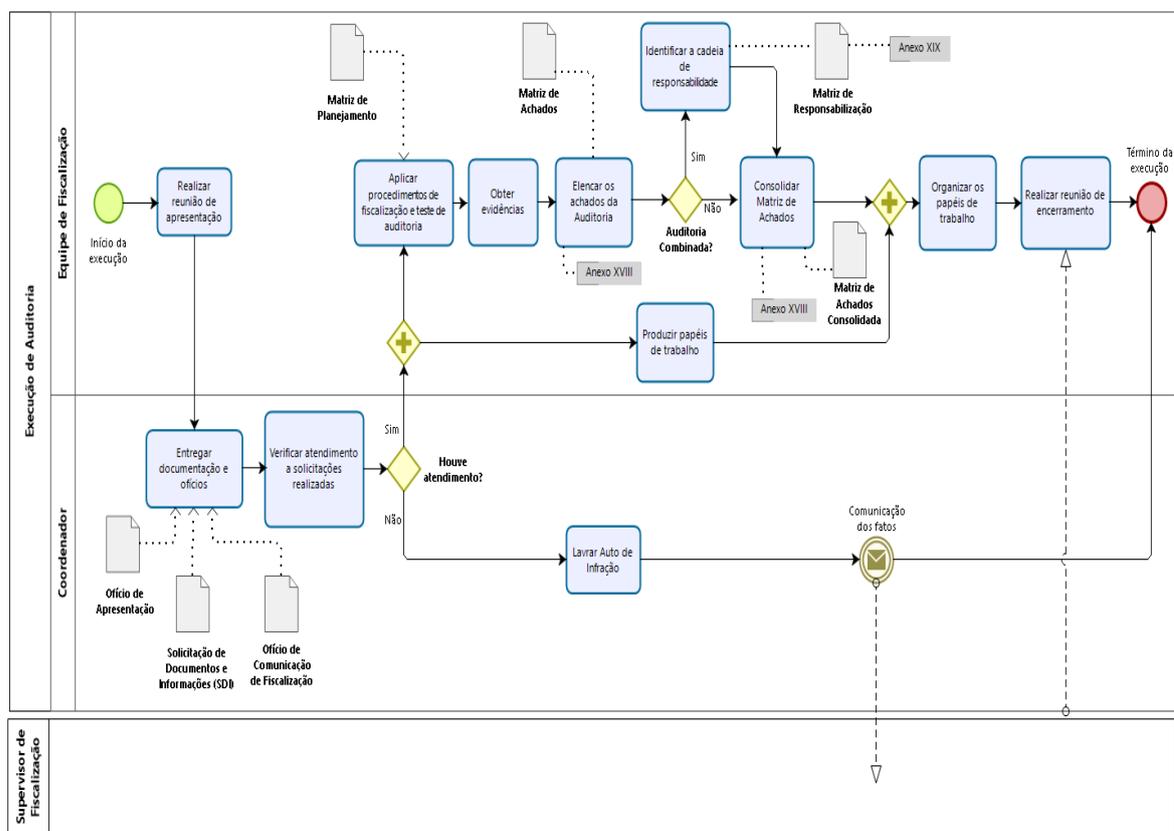
253 Deve ser um processo contínuo de obtenção, reunião, análise, interpretação, avaliação e registro de informações, identificando as causas e os efeitos das deficiências, falhas e irregularidades detectadas, com o objetivo de fundamentar os resultados da auditoria.

254 A execução dos trabalhos de auditoria deve incluir:

- a) a avaliação de controles, eventos, operações e transações; o exame de registro e documentos; a realização de provas e a documentação das informações em meio eletrônico ou físico;
- b) o desenvolvimento dos achados de auditoria encontrados durante os exames, mediante análise de critérios, causas e efeitos;
- c) a obtenção da opinião do ente auditado;
- d) o desenvolvimento de opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento.

255 Durante a fase de execução, o auditor deverá justificar a materialidade da auditoria. Na figura 10 a seguir apresentada, mostra-se o fluxo da execução auditorial:

Figura 10 - Fluxo da execução da Auditoria Operacional



Fonte: Maop - TCE/MS (2019)

256 Em geral, a coleta e a análise de dados não são atividades estanques. Exceto nas pesquisas, os dados são coletados, interpretados e analisados simultaneamente. Dependendo da metodologia adotada no projeto de auditoria, pode haver variação significativa na organização dos trabalhos de campo e na estratégia de análise dos dados.

257 O trabalho de campo consiste na coleta de dados e informações definidos no planejamento de auditoria. Os auditores devem preparar documentação de auditoria necessária e detalhada para fornecer a compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas.

258 De forma geral, os dados são coletados, interpretados e

analisados de forma simultânea. Nesse momento, a equipe aplica, *in loco*, os instrumentos para coleta de dados desenvolvidos e testados na fase de planejamento para coleta e interpretação de dados. Importante frisar que pode haver variação na organização dos trabalhos de campo e na análise de dados, alterando o planejamento inicial em função de limitações e análises não previstas.

259 Frequentemente, essa coleta é considerada uma tarefa mecânica e a parte menos interessante da auditoria. Porém, é uma atividade importante e consome grande esforço. O auditor deve ter cuidado para não se desviar do foco do trabalho, nem coletar grande quantidade de informações desnecessárias e irrelevantes.

260 Os métodos de coleta de dados mais usados são entrevista, questionário, grupo focal e observação direta. Quando o objetivo da auditoria inclui a generalização dos achados para o universo pesquisado, as soluções mais comumente adotadas são tratamento estatístico e estudo de caso. Se o estudo de caso é representativo, é possível generalizar os resultados, ou seja, os achados identificados em um caso podem ser aplicados a outros casos.

261 Para a análise dos dados coletados, conforme já mencionado são usadas técnicas adequadas, como a estatística descritiva, regressão, análise de conteúdo, triangulação e cruzamento eletrônico, dentre outros. O estágio final da análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes.

262 Não há método geral para fazer isto, mas é fundamental que a equipe de auditoria trabalhe de forma cuidadosa e sistemática na interpretação dos dados e informações coletados. Para essa atividade, deve-se analisar argumentos e afirmações, e pode ser necessário

consultar especialistas e fazer comparações.

263 Para o sucesso dos trabalhos de campo, é necessária a realização de diversas atividades operacionais. Para isso a equipe de auditoria deve realizar previamente as seguintes atividades:

- a) agendar visitas de estudo, entrevistas e grupos focais;
- b) providenciar ofícios de apresentação;
- c) reservar passagens e hotéis;
- d) informar telefones de contato ao supervisor;
- e) preparar material necessário (cópias de questionários, roteiros de entrevistas, grupo focal e observação direta).

264 As constatações e informações obtidas durante a execução da auditoria, bem como as propostas de conclusões, recomendações e determinações, são registradas na matriz de achados. Por esta razão, a matriz de achados deve ser preenchida durante os trabalhos de campo, a fim de evitar mal-entendidos e eventuais novas solicitações de informações, com o consequente desperdício de esforços

8.3.1 Elaboração da Matriz de Achados

265 A matriz de achados é o principal produto da fase de execução da auditoria. É o instrumento no qual deve ser lançada a essência dos resultados da fiscalização. Deve conter, de forma estruturada, a descrição sucinta do achado, a situações encontrada (condição), os critérios, as evidências e análises, as causas e efeitos, as boas práticas (quando houver), as recomendações e determinações e os benefícios esperados.

266 Por meio dessa matriz é possível verificar, por exemplo, se os

achados são suportados por evidências confiáveis e suficientes; se as medidas propostas são adequadas e se incidem sobre as causas dos problemas que se pretende corrigir e se as questões de auditoria foram respondidas.

267 Dessa forma, a matriz de achados contribui para o controle de qualidade, na medida em que auxilia na sistematização e análise dos resultados da auditoria. No quadro 10 abaixo, segue o detalhamento dos principais elementos que compõem a matriz de achados de uma auditoria operacional.

Quadro 10 - Modelo de matriz de achados

<i>Questão de Auditoria</i>		
Repetir a questão da matriz de planejamento		
<i>Achado</i>		
Descrição sucinta do achado		
<p>Evidências e análises</p> <p>Resultado da aplicação dos métodos de análise de dados e seu emprego na produção de evidências. De forma sucinta, devem ser indicadas as técnicas usadas para tratar as informações coletadas durante a execução e os resultados obtidos.</p>	<p>Condição (Situação encontrada)</p> <p>Constatações de maior relevância, identificadas na fase de execução. Situação encontrada.</p>	<p>Critério resumido</p> <p>Exemplos: Constituição, art. 225. Lei 1.234, art. 5º. Referencial de Governança do TCU.</p>
	<p>Causas</p> <p>Podem ser relacionadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, ou estar fora do controle ou da influência do gestor.</p>	<p>Determinações e recomendações</p> <p>Devem ser elaboradas de forma a tratar a origem dos problemas diagnosticados. Sugere-se parcimônia na quantidade de deliberações e priorização para solução dos principais problemas.</p>
	<p>Efeitos</p> <p>Consequências relacionadas às causas e aos correspondentes achados. Pode ser uma medida da relevância do achado.</p>	<p>Benefícios esperados</p> <p>Melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações. Os benefícios podem ser quantitativos e qualitativos. Sempre que possível, quantificá-los.</p>
<p>Crítérios (detalhar)</p> <p>Padrão usado para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado.</p>		<p>Boas práticas</p> <p>Ações identificadas que comprovadamente levam a bom desempenho. Essas ações poderão subsidiar a proposta de recomendações e determinações.</p>

Fonte: Adaptado de TCU (2019).

8.3.2 Achado de Auditoria

268 De acordo com o normativo da Intosai, quando o critério é comparado com a situação existente, surge o achado de auditoria. O achado de auditoria define-se, então, como a discrepância entre a situação existente (condição) e o critério. É a identificação de uma situação que apresenta oportunidade de melhoria para o desempenho do órgão ou programa auditado. Os usuários (atores envolvidos e especialistas) podem ter confiança nos achados, nas conclusões e recomendações do relatório.

269 São assim denominadas as situações verificadas pelo auditor durante o trabalho de campo, que serão usadas para responder às questões de auditoria. O achado deve conter os seguintes atributos: critério, condição, causa e efeito, conforme descreve-se:

a) Critério de auditoria - é o que deveria ser, ou seja, o padrão de desempenho usado para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria. Pode ser definido de forma quantitativa ou qualitativa. Atingir ou exceder o critério pode indicar a ocorrência de boas práticas. Não alcançar o critério indica oportunidade de melhoria de desempenho.

b) Condição - é a situação existente identificada e documentada durante a auditoria.

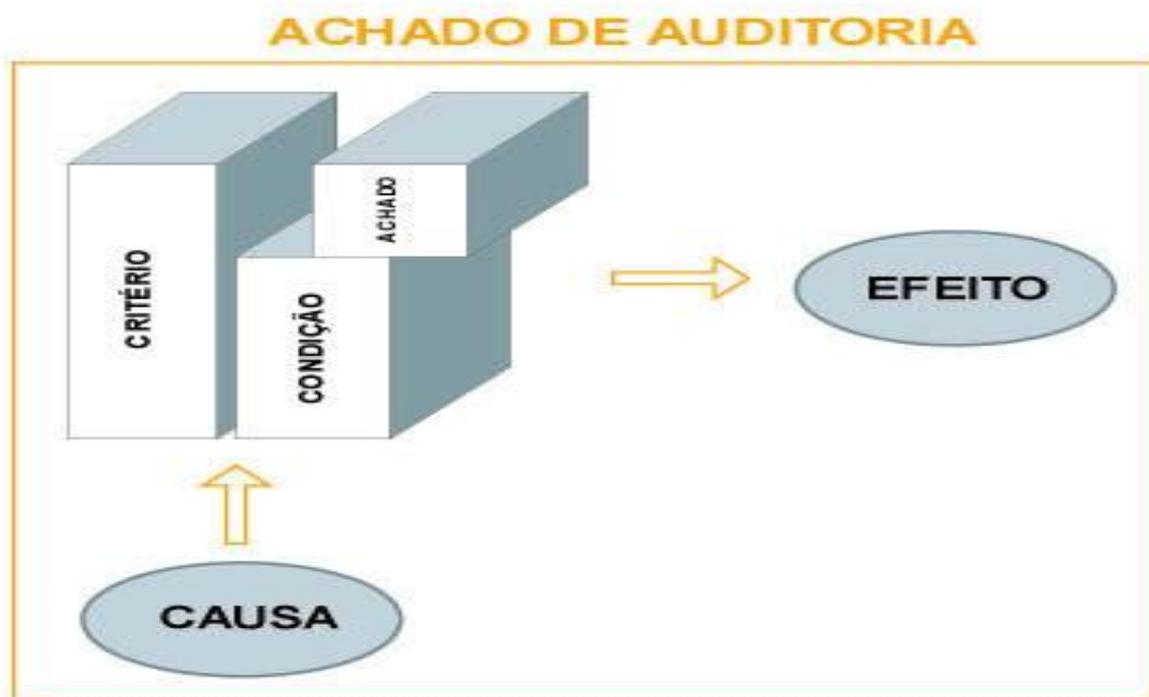
c) Causa - é o motivo da diferença entre a condição e o critério e serve como base para as deliberações propostas.

d) Efeito - é a consequência da diferença constatada pela auditoria entre condição e critério. Indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade da ação corretiva.

270 A figura a seguir demonstra o processo de análise do achado e demonstra que a condição (situação encontrada) em confronto com o critério leva ao núcleo do achado. A causa é fator responsável pela diferença entre a condição e o critério, e o efeito é a consequência (danosa) da persistência dessa diferença.

271 Conforme define o normativo da Intosai, os achados de auditoria devem ser apresentados no relatório de forma persuasiva, articulando-se as conclusões e propostas de forma que elas decorram logicamente ou analiticamente dos fatos e argumentos apresentados.

Figura 11 - Processo de análise do achado



Fonte: TCU (2018).

8.3.3 Evidências e análises

272 As evidências são as informações obtidas durante a auditoria, usadas para fundamentar os achados. As técnicas utilizadas para analisar as informações coletadas e quais as conclusões que chegou,

devem ser registrados de forma concisa. As evidências devem ser usadas para dar suporte aos achados fortalecendo as conclusões de auditoria.

273 Nos trabalhos de auditoria operacional, as evidências devem obedecer aos atributos de validade, confiabilidade, relevância e suficiência:

- a) **Validade** - assegurada por informações precisas, confiáveis e tempestivas;
- b) **Confiabilidade** - garantida pelo uso de diferentes fontes e abordagens, evidências documentais e obtidas por observação direta além de evidências indiretas e orais;
- c) **Relevância** - confirmada de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria;
- d) **Suficiência** - assegurada pela quantidade e qualidade das evidências obtidas.

274 Nos trabalhos de auditoria operacional, as evidências podem ser classificadas em físicas, documentais, testemunhais e analíticas:

- a) **física** - obtida por meio de inspeção física e observação direta de processos, pessoas, locais ou eventos, podendo ser obtida por meio de fotografias, vídeos, mapas. São evidências de grande impacto;
- b) **documental** - obtida de informações já existentes, tais como ofícios, memorandos, correspondências, contratos, extratos, relatórios, autos processuais, circularizações e outros. É necessário avaliar a confiabilidade e a relevância dessas informações com relação aos objetivos da auditoria;
- c) **testemunhal** - obtida por meio de entrevistas, grupos focais, questionários ou indagação escrita. É necessário corroborá-la, por meio de confirmação por escrito do entrevistado, existência de múltiplas

fontes que confirmem os fatos ou gravação em mídia digital;

d) **analítica** - obtida por meio de análises, comparações e interpretações de dados e informações já existentes. Pode envolver conferência de cálculos, conciliação, análise de contas, revisão analítica, extração eletrônica de dados e cruzamento eletrônico de dados.

275 Ao final de cada auditoria, devem-se considerar somente as informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes. Independentemente de sua classificação, as evidências deverão ser obrigatoriamente válidas, confiáveis, relevantes e suficientes. Deve-se observar que um relatório de qualidade só é possível mediante evidências coletadas robustas, apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada.

8.3.4 Deliberações

276 As determinações devem ser utilizadas quando a origem do achado deriva de alguma norma jurídica, como leis, regulamentos e jurisprudências, portanto, possuem natureza determinativa que obrigam o administrado a aplicá-las e são formuladas sempre que o ato de gestão avaliado for vinculado.

277 As recomendações, por outro lado, são propostas de aperfeiçoamento da gestão pública, com o objetivo de persuadir o destinatário a praticar ou deixar de praticar determinados atos em benefício da melhoria da administração pública, nas quais a administração construirá seu juízo de conveniência e oportunidade na aplicação das condutas recomendadas, portanto, são formuladas

sempre que o ato de gestão avaliado for discricionário. Admite-se certa flexibilidade na sua implementação. O administrador público pode atendê-la por meios diferentes daqueles recomendados, desde que demonstre o atingimento dos mesmos objetivos, ou, até mesmo, deixar de cumpri-la em razão de circunstâncias específicas e devidamente motivadas.

278 Ao emitir recomendações o auditor deve considerar o que precisa ser feito e por quê? Onde precisa ser feito? Quem é responsável por fazer? As ações propostas irão resolver os problemas observados? As ações propostas podem causar algum efeito negativo?

279 Para que sejam construtivas, as recomendações normalmente devem:

- a) ser direcionadas para a solução das causas de deficiências e problemas identificados;
- b) ser práticas e agregar valor;
- c) ser bem fundamentadas e decorrer logicamente dos achados e conclusões;
- d) ser formuladas de tal modo a evitar obviedades ou a simples inversão das conclusões de auditoria;
- e) não ser muito genéricas nem detalhadas demais. Recomendações genéricas normalmente correm o risco de não agregar valor, enquanto recomendações muito detalhadas podem restringir a liberdade da entidade auditada;
- f) ser possíveis de implementar sem recursos adicionais;
- g) indicar claramente as ações recomendadas e quem é responsável por executar as ações;
- h) ser dirigidas às entidades com responsabilidade e competência para implementá-las;
- i) ser redigidas de uma forma que permita ao auditor

avaliar posteriormente se elas foram ou não implementadas;

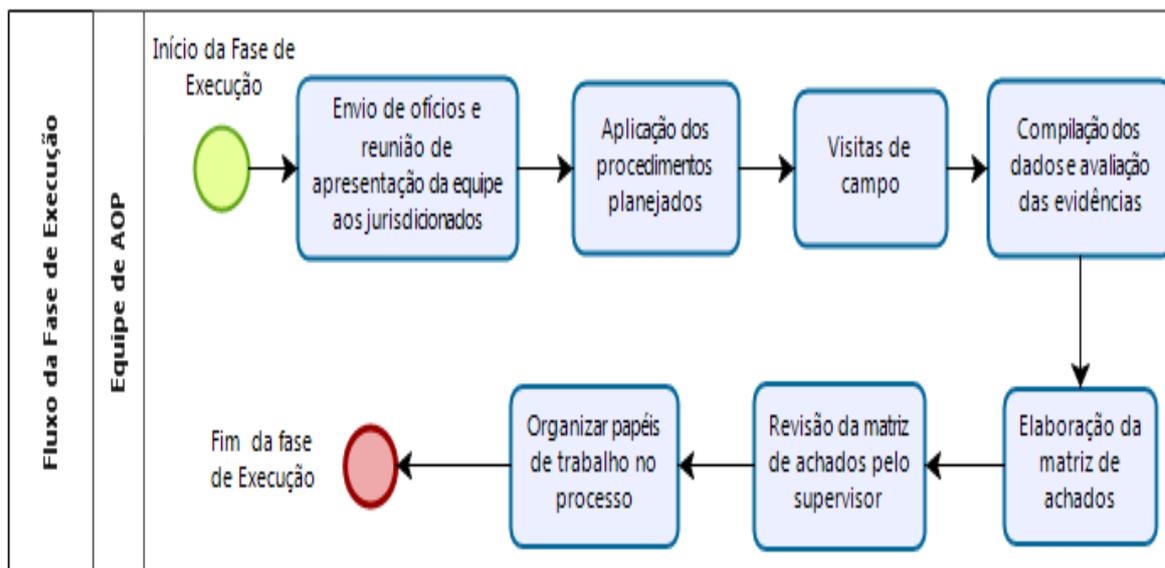
j) considerar o poder discricionário do gestor.

280 O número de recomendações é outro ponto que deve ser analisado cuidadosamente, pois muitas recomendações dificultam o monitoramento e tiram o foco do que é mais importante. Não existe uma regra geral, contudo, recomenda-se no máximo algo em torno de dez deliberações.

8.3.5 Fluxo da fase de execução

281 Em síntese, a fase de execução da auditoria pode ser representada por um fluxograma, conforme figura 12 a seguir.

Figura 12 - Fluxo da fase de execução



Fonte: Elaborado pelo Autor (2022).

8.4 Relatório

282 O relatório é o principal produto da auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as

conclusões e a proposta de encaminhamento. O relatório de auditoria é um instrumento técnico elaborado por auditor, com a finalidade de comunicar, inclusive em meio eletrônico, ao Tribunal, às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral, para que tomem ciência dos trabalhos realizados, dos achados de auditoria encontrados/levantados, das responsabilidades imputadas e das medidas a serem adotadas.

283 O relatório de auditoria pode apresentar duas versões de elaboração. O relatório prévio de auditoria representa a versão ainda não submetida às considerações do gestor e, portanto, está sujeito a alterações. O relatório final de auditoria apresenta a versão após o exame das considerações dos gestores, e que será submetida à apreciação do Tribunal. Conforme será tratado em momento posterior, há situações excepcionais em que se dispensa a elaboração da versão prévia do relatório de auditoria.

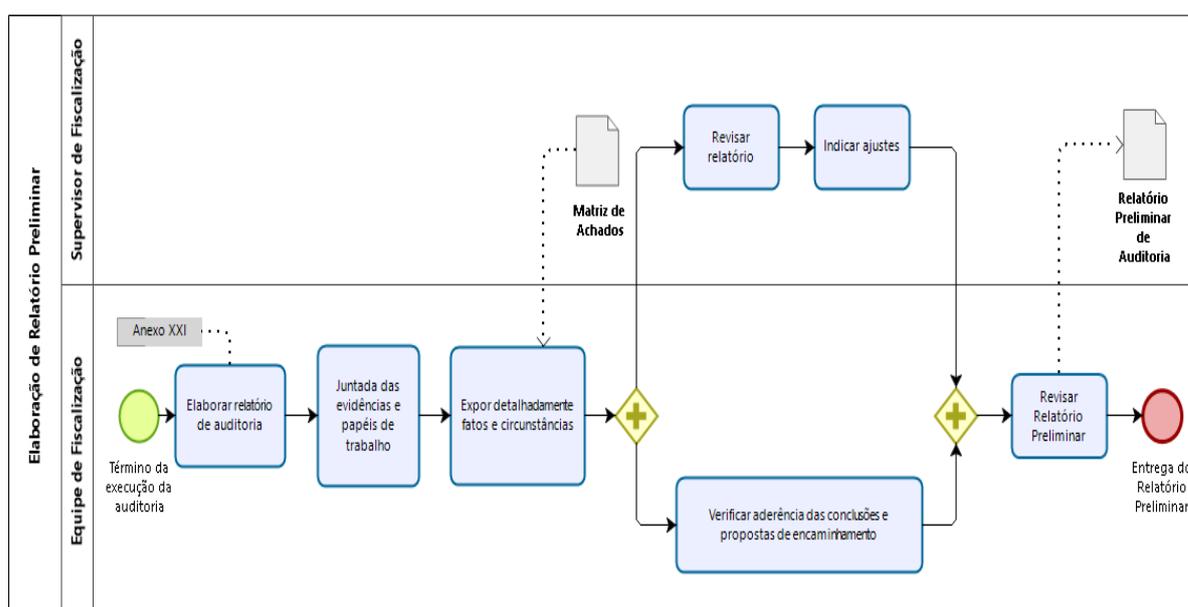
284 Importante destacar que, para que eventuais determinações ou recomendações propostas pela equipe de auditoria sejam implementadas de forma efetiva pelos gestores públicos, todo esforço deve ser dedicado para assegurar que o relatório seja elaborado com adequado nível de qualidade. Nesse sentido, todo o processo de auditoria, em todas as suas etapas, inclusive a elaboração das versões prévia e final do relatório de auditoria, deve submeter-se a procedimentos de controle de qualidade por Comitê específico.

285 O auditor deve tomar precauções para evitar, na redação do relatório de auditoria, enfoques inconvenientes, referências a pontos imateriais, irrelevantes e de pouca ou nenhuma utilidade, formato pouco atraente, alegações que não possam resistir a uma simples contestação e conclusões não assentadas em fatos devidamente suportados nos seus documentos de auditoria.

286 Os padrões e diretrizes de elaboração de relatórios de auditoria operacional, favorecem a racionalização do processo e a criação de

identidade característica. Trata-se também da estrutura das seguintes seções da parte textual do relatório: introdução, capítulos principais, análise dos comentários dos gestores, conclusão e proposta de encaminhamento. Detalhes sobre a composição de cada elemento do relatório estão em documento específico sobre elaboração de relatório de auditoria operacional. A elaboração do relatório de auditoria será conduzido em conformidade com o fluxo apresentado na figura 13 a seguir:

Figura 13 - Fluxo de elaboração de relatório



Fonte: Maop - TCE/MS (2019)

287 A comunicação dos resultados da auditoria deve reportar à sociedade sobre o desempenho da administração pública, contribuindo para a responsabilização dos agentes públicos pelos resultados da ação de governo, mediante controle parlamentar e controle social.

288 A demonstração da qualidade do trabalho depende da forma como as questões de auditoria são tratadas nos relatórios. Importa que as informações sejam organizadas e dispostas com rigor técnico, com apropriado grau de detalhamento e que os principais pontos sejam destacados. O desenvolvimento do texto deve guardar coerência com a sequência lógica dos argumentos, formando um todo coeso,

convincente, claro e visualmente atrativo. Portanto, ser capaz de escrever relatórios de qualidade é competência essencial dos profissionais que realizam auditorias operacionais.

289 Para que o relatório tenha qualidade, além da experiência e da habilidade dos autores, é importante que sua elaboração siga as orientações e padrões deste manual.

8.4.1 Orientações gerais para elaboração do relatório

290 A elaboração do relatório de auditoria deve seguir as seguintes orientações gerais:

- a) ser conduzida como processo contínuo;
- b) considerar o ponto de vista do leitor;
- c) basear-se na matriz de achados.

291 A elaboração do relatório deve ser vista como um processo contínuo de formulação, teste e revisão de ideias sobre o objeto da auditoria. Questões como o benefício potencial da auditoria, possíveis recomendações e determinações, bem como a argumentação convincente sobre as conclusões devem ser consideradas ao longo da auditoria. O estabelecimento de prazos para a entrega de trechos intermediários pode aumentar a probabilidade de o relatório ficar pronto tempestivamente (ISSAI 3000, 2004).

292 Ao longo de todas as fases da auditoria, a ênfase deve estar na produção do relatório final (ISSAI 3000, 2004). Por um lado, não adianta um excelente trabalho de planejamento ou de execução das auditorias, se o relatório não for capaz de comunicar de forma efetiva. Por outro, não é possível elaborar um relatório de qualidade se o projeto de auditoria não for consistente ou se as evidências coletadas não forem robustas e conduzirem a conclusões conformes à realidade.

Concepção da Intosai sobre a elaboração do relatório de auditoria como processo contínuo

À medida que o trabalho progride, o relatório preliminar de auditoria toma forma. Ao longo da auditoria, a análise de dados e informações envolve ponderar argumentos e afirmações, consultar especialistas, fazer comparações e análises. Notas e observações são organizadas de forma estruturada (na matriz de achados) e, à medida que discussões internas e externas progredem, o texto é rascunhado, avaliado e reescrito, detalhes são conferidos e conclusões discutidas. Com base em textos intermediários de discussão, os principais

Fonte: (ISSAI 3000, 2004).

293 Para que os relatórios sejam úteis e acessíveis é importante que levem em consideração o ponto de vista dos leitores (ISSAI 3000, 2004). Inicialmente, os relatórios de auditoria operacional terão tramitação interna, direcionados, principalmente, ao Relator da matéria. Além disso, visam comunicar informações sobre desempenho a formuladores de políticas, gestores dos três níveis de governo, outros órgãos de controle e de avaliação. Documentos complementares ao relatório, como sumários executivos, notas para a imprensa e apresentação de slides, têm público mais amplo e obedecem a orientações específicas.

294 O instrumento usado pelo TCE/PA para organização dos principais elementos do relatório é a matriz de achados. A matriz é base para discussão sobre a estrutura do texto entre os integrantes da equipe de auditoria, bem como para discussão com o supervisor do trabalho e para apresentação em painel de referência.

295 O fato de que a redação do relatório normalmente é compartilhada pelos integrantes da equipe de auditoria reforça a necessidade de se dispor de instrumento que apóie a elaboração do relatório. É natural que cada colaborador tenha um estilo próprio de redigir. Por isso, torna-se necessário que todos os membros da equipe discutam previamente a estrutura e a forma de apresentação das informações.

296 A conformidade às orientações e aos padrões de elaboração, bem como a construção de entendimentos comuns por meio de discussões durante a auditoria, diminui a possibilidade de os textos produzidos ficarem muito díspares. É desejável que a equipe se mantenha mobilizada até que tenha sido finalizada a redação do relatório, realizando nesse período a revisão cruzada dos textos elaborados. Esses cuidados tornarão mais eficiente o trabalho final do coordenador da equipe, a quem cabe conferir ao trabalho unidade de forma e estilo.

8.4.2 Padrões de elaboração

297 Os padrões internacionais para elaboração de relatórios, aplicáveis às auditorias operacionais, resumem as principais características de um bom relatório (ISSAI 400, 2001). No TCE/PA, devem-se observar os requisitos de clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade, bem como os de completude e convencimento (ISSAI 3000, 2004). A formulação dessas características pelo Tribunal é desenvolvida em seguida.

298 **Clareza** - produzir texto de fácil compreensão para o leitor informado. Para aumentar a clareza e a compreensão do relatório:

- a) defina termos técnicos;
- b) defina o significado das siglas na lista correspondente e use o nome por extenso na primeira vez em que aparecerem no texto;
- c) apresente fatos de forma precisa;
- d) apresente evidências e articule argumentos de forma lógica;
- e) use frases curtas, evitando períodos longos que se estendem por diversas linhas;
- f) crie coesão textual por meio do sequenciamento lógico das ideias e do uso de conectivos adequados;

- g) prefira usar a ordem direta (sujeito, verbo, objeto e complementos), evitando orações intercaladas, parêntesis e travessões;
- h) complemente o texto com figuras, fotografias, gráficos, diagramas, mapas, caixas de texto e tabelas;
- i) evite o uso de sinônimos para designar as mesmas coisas. Diferentemente de um texto literário, no relatório devem-se usar os mesmos termos do início ao fim;
- j) evite abreviaturas;
- k) evite termos eruditos e expressões em outros idiomas.

299 Convicção - expor os achados e as conclusões com firmeza e certeza. Evitar expressões que transmitam insegurança e dúvida ao leitor, como: "salvo melhor juízo" ou "parece que". A informação apresentada deve convencer os leitores sobre a validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e os benefícios decorrentes da implementação das propostas. Portanto, os achados devem ser apresentados de forma persuasiva, articulando-se as conclusões e propostas de forma que elas decorram logicamente ou analiticamente dos fatos e argumentos apresentados (ISSAI 3000, 2004). O relatório deve ser convincente de modo que as deliberações do Tribunal ganhem apoio dos atores capazes de influenciar na gestão do objeto auditado, sejam implementadas e gerem melhorias de desempenho em benefício da sociedade.

300 Concisão - produzir texto que não seja mais extenso do que o necessário para transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões (ISSAI 3000, 2004). Por concisão, deve-se dar preferência a citações indiretas no lugar de longas transcrições de textos originais, resumindo-se as informações que se deseja transmitir. Como padrão indicativo, a parte textual dos relatórios de auditoria operacional, exceto proposta de encaminhamento, não deve exceder 50 páginas. A

análise de temas muito complexos pode requerer relatórios mais longos, mas relatórios completos e também concisos são mais úteis ao leitor e têm maior probabilidade de serem lidos por público maior (ISSAI 3000, 2004).

301 Exatidão - garantir que todas as informações apresentadas sejam precisas e corretamente registradas. Exatidão é indispensável para assegurar ao leitor que o relatório é crível e confiável. Uma imprecisão no relatório pode lançar dúvida sobre a validade de todo o trabalho e desviar a atenção de pontos importantes (ISSAI 3000, 2004).

302 Exatidão também significa que sejam descritos corretamente o escopo e a metodologia, bem como apresentados os achados e conclusões de forma consistente com o escopo da auditoria (ISSAI 3000, 2004). Além disso, o relatório deve informar sobre a qualidade dos dados e o grau de precisão das estimativas, considerando-se a amostra utilizada. Imprecisões podem prejudicar a imagem do órgão de controle.

303 Relevância - expor apenas o que tem importância, considerando os objetivos da auditoria. Evite longos trechos descritivos que não acrescentam informação necessária à fundamentação dos argumentos. Os relatos não precisam incluir todas as situações encontradas, cujo registro fica preservado nos papéis de trabalho.

304 Tempestividade - cumprir o prazo previsto para elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade. O relatório deve conter informação atualizada para que possa subsidiar órgãos auditados, bem como formuladores de políticas e demais atores interessados, no aperfeiçoamento de suas atividades. O teor da informação deverá, portanto, agregar valor (ISSAI 3000, 2004 e ISSAI 400, 2001). O descumprimento de prazos prejudica a supervisão da auditoria, a participação dos auditados e o encaminhamento processual, bem como o tempo das decisões que precisam ser tomadas pelos usuários finais.

305 Objetividade - produzir texto imparcial, equilibrado e neutro (ISSAI 3000, 2004). Alguns dos aspectos da objetividade na condução da auditoria, que refletirão no relatório são os seguintes:

- a) a estratégia metodológica definida para a auditoria deve assegurar que a seleção dos fatos investigados e apresentados no relatório não seja enviesada (ISSAI 3000, 2004);
- b) os achados e o relatório devem estar baseados nas evidências obtidas;
- c) os fatos devem ser registrados de acordo com a sua relevância para o escopo da auditoria. Fatos relevantes não devem ser excluídos, nem pequenas falhas devem ser exageradas (ISSAI 3000, 2004);
- d) as explicações gerenciais sempre deverão ser solicitadas e criticamente avaliadas (ISSAI 3000, 2004);
- e) os fatos devem ser apresentados separadamente das opiniões (ISSAI 3000, 2004);
- f) a linguagem utilizada deve ser isenta de qualquer conotação tendenciosa ou ambígua, de forma a evitar atitude defensiva e oposição (ISSAI 3000, 2004);
- g) o relatório de auditoria deve apontar tanto achados negativos quanto fatos positivos. Apesar de o relatório ser focado em falhas e desempenho insuficiente, a apresentação de evidências de forma não viesada contribui para aumentar sua credibilidade (ISSAI 3000, 2004);
- h) a apresentação de fragilidades e achados críticos deve ocorrer de modo que induza a correção, bem como aperfeiçoar sistemas e diretrizes internas (ISSAI 400, 2001);
- i) o relatório deve ser redigido de forma a denotar impessoalidade.

306 **Completude** - apresentar toda a informação e argumentos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos temas e situações relatadas e registrar todos os elementos necessários à composição do relatório (ISSAI 3000, 2004). As relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser verificáveis, bem como expressas de forma clara e completa (ISSAI 3000, 2004).

8.4.3 Apresentação de dados

307 Um elemento chave para a qualidade do relatório de auditoria é a análise abrangente dos dados e como ela é apresentada. É importante que as informações sejam bem apresentadas para que os relatórios comuniquem claramente as conclusões, as propostas de deliberação e as análises nas quais se baseiam (NAO, 1996).

Diretriz da Intosai sobre divulgação de relatórios de auditoria
--

Relatórios abrangentes e a distribuição ampla de todos os relatórios são chave para a credibilidade da função de auditoria. Se possível, cada auditoria operacional deve ser publicada em um relatório separado.
--

Fonte: (ISSAI 3000, 2004).

308 Ao se planejar a estrutura do texto, deve-se prever a sequência das ilustrações, de forma que possam demonstrar as principais evidências e conclusões que a equipe de auditoria deseja apontar. Há diversos meios de se apresentar dados, incluindo gráficos, diagramas, mapas, fotografias, caixas de texto.

8.4.4 Citações e referências

309 A legislação brasileira permite a utilização não autorizada de obras para fins de estudo, crítica ou polêmica, bem como para produzir prova administrativa, sem finalidades lucrativas, desde que seja observado o direito de citação (Lei nº 9.610/1998, art. 46). A Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT determina como

uma informação colhida de outra fonte deve ser citada e como devem ser elaboradas as referências (ABNT, 2002).

8.4.5 Componentes do relatório de auditoria

310 O relatório, em sua essência, é a comunicação sobre os achados de auditoria, a emissão de uma opinião qualificada sobre desempenho e a articulação de argumentos a favor da adoção de certas medidas visando melhorar o desempenho. Esses achados e argumentos serão desenvolvidos nos capítulos principais do relatório.

311 O principal instrumento de apoio à elaboração do relatório de auditoria é a matriz de achados. A matriz é a representação sintética dos resultados da auditoria, que serão desenvolvidos no relatório. Não por outra razão a importância da discussão da matriz entre os integrantes da equipe, com os gestores e demais atores relevantes, antes de se iniciar a redação do texto.

312 O relatório de auditoria divide-se em elementos pré-textuais, texto e elementos pós-textuais. Os elementos pré-textuais são: folha de rosto, resumo, lista de siglas, lista de figuras, lista de tabelas e sumário. O texto compõe-se de: introdução; visão geral; capítulos principais; análise dos comentários do gestor; conclusão e proposta de encaminhamento. Os elementos pós-textuais são: apêndices; referências e glossário.

313 O texto deve ser dividido em capítulos, e estes, em subtítulos. Seção é o nome genérico de qualquer uma das partes em que se divide o texto de um documento (ABNT, 2003). Os parágrafos do texto devem ser numerados sequencialmente, a partir da introdução, sem desdobramento por número de capítulo. A numeração dos subtítulos é constituída pelo número do capítulo a que pertence, seguido de ponto e do número que lhe foi atribuído na sequência do assunto (ABNT, 2003). O quadro 11 mostra a estrutura mínima do relatório auditorial:

Quadro 11 – Estrutura recomendada para relatório de auditoria operacional

- | |
|---|
| 1. Introdução |
| Identificação simplificada do objeto de auditoria |
| Antecedentes |
| Objetivos e escopo da auditoria |
| Critérios |
| Metodologia |
| 2. Visão geral |
| 3. Primeiro capítulo principal |
| 4. Objetivo do capítulo |
| Contextualização específica para o capítulo |
| Descrição do conteúdo do capítulo |
| 4.1 Subtítulo |
| Parágrafo inicial de impacto, com descrição concisa do achado |
| Critério |
| Análise das evidências |
| Causas |
| Efeitos e riscos decorrentes da manutenção da situação encontrada |
| Boas práticas |
| Conclusão |
| Propostas |
| Benefícios esperados |
| 5. Análise dos comentários dos gestores |
| 6. Conclusão |
| 7. Proposta de encaminhamento |

Observação: Não é necessário criar títulos para indicar o conteúdo dos parágrafos.

8.4.5.1 Introdução

314 A introdução é a parte inicial do texto e deve conter os elementos necessários para situar o tema da auditoria. Compõe-se dos seguintes elementos:

- a) identificação simplificada do objeto de auditoria. Detalhes são apresentados na visão geral;
- b) antecedentes, que contemplam as razões que originaram a auditoria, a decisão que a autorizou e a existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto;
- c) objetivos e escopo da auditoria, onde devem ser claramente enunciados os objetivos gerais e específicos e os limites do trabalho, especificando os sistemas ou aspectos que foram auditados, bem

como a justificativa de se ter adotado a abordagem descrita;

d) critérios, que deve conter padrões gerais utilizados para emitir opinião sobre o desempenho do objeto de auditoria. Pode incluir o arcabouço conceitual básico, em auditorias mais complexas, bem como a fonte dos padrões de desempenho utilizados. Critérios específicos aplicáveis às questões de auditoria devem ser descritos no capítulo correspondente; e

e) metodologia, que compreende os métodos empregados na coleta e na análise dos dados. A metodologia deve ser exposta resumidamente, registrando-se detalhes em apêndice. Devem ser mencionadas as limitações impostas ao trabalho associadas à metodologia usada para investigar as questões de auditoria; à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, ou seja, as áreas e os aspectos não analisados.

315 Opcionalmente, quando for necessário tornar mais clara a lógica do relato, poderá ser acrescentado um parágrafo ao final da introdução que descreva a forma de organização do relatório. Esse parágrafo deve fazer a descrição breve dos temas tratados nos capítulos principais, ressaltando a ligação lógica entre eles.

8.4.5.2 Visão geral

316 Na visão geral, descrevem-se as características do objeto de auditoria que são necessárias para a compreensão do relatório, fazendo-se as correlações com os objetivos da auditoria, quando for o caso. Os textos analíticos resultantes da aplicação das técnicas de diagnóstico são importantes para subsidiar a redação desse capítulo. Alguns dos elementos da visão geral podem ser: objetivos,

responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisão, sistemas de controle.

317 As informações que compõem a visão geral dependem dos objetivos da auditoria. Além disso, por concisão, é possível apresentar informações específicas nos capítulos principais, sem repeti-los na visão geral. Da mesma forma, é possível registrar em apêndice dados históricos ou outras informações de contextualização não diretamente relacionadas com o objetivo da auditoria.

8.4.5.3 Capítulos principais

318 Os capítulos principais compõem-se do relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria. Os capítulos devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante. O mesmo se aplica à apresentação dos achados dentro de cada capítulo, em subtítulos apresentados em ordem decrescente de relevância. Portanto, nem sempre será mantida a ordem proposta no projeto de auditoria. Outra forma de organizar o texto é partir dos temas mais gerais para os mais específicos. Essa pode ser a melhor maneira de apresentar assuntos complexos e interligados cuja compreensão seja facilitada a partir da leitura de achados que introduzam o contexto no qual os demais se inserem.

319 A estrutura recomendada pretende abranger casos gerais e mais frequentes. A sequência típica de apresentação das informações, não significa que cada elemento do relato tenha que ser apresentado em apenas um parágrafo ou que todos os elementos tenham que estar presentes. Como já foi anteriormente esclarecido neste manual, dependendo do tipo de questão de auditoria, nem sempre é possível identificar causas ou formular propostas, por exemplo. Além disso, a discussão das evidências pode ser extensa, incluindo a apresentação de gráficos, tabelas e outras ilustrações.

320 Ponto crucial do relatório é a análise das evidências. As evidências devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. Os argumentos que fundamentam a posição da equipe devem ser confrontados com os melhores argumentos contrários (ISSAI 3000, 2004).

321 Os subtítulos devem conter as conclusões referentes ao ponto tratado. As conclusões são afirmativas relacionadas com o objetivo da investigação, deduzidas da análise das evidências, em contraste com os critérios.

322 Em seguida, se for o caso, a equipe deve formular resumidamente a proposta que constará do capítulo "proposta de encaminhamento", sem, no entanto, enunciá-la de forma idêntica. A proposta pode basear-se em conclusões de mais de um subtítulo. Para evitar sua repetição em vários trechos, a proposta pode ser formulada junto com a conclusão do capítulo.

323 Por fim, a equipe deve quantificar ou, se não for possível, estimar os benefícios que poderão ser obtidos, caso as propostas sejam implementadas. Também por concisão e caso seja conveniente, a equipe poderá estimar os benefícios esperados ao final do capítulo ou na conclusão do relatório, agrupando propostas que contribuam para a obtenção do mesmo benefício e detalhar a memória de cálculo em apêndice.

8.4.5.4 Análise dos comentários dos gestores

324 O auditado sempre deve ter oportunidade de examinar o relatório preliminar de auditoria antes que ele seja tornado público (ISSAI 3000, 2004). Dessa forma, a unidade técnica deve diligenciar para que os auditados apresentem seus comentários escritos sobre o relatório preliminar, fixando prazo compatível. O relatório preliminar tem todos os elementos do relatório final, exceto o capítulo de análise dos comentários dos gestores. Representa a oportunidade do gestor tomar conhecimento dos achados, conclusões e propostas em seu contexto

completo e por escrito (ISSAI 3000, 2004). A unidade técnica poderá deixar de incluir a proposta de encaminhamento no relatório preliminar, caso seu conhecimento pelos gestores coloque em risco o alcance dos objetivos da auditoria.

325 Os gestores devem ser informados sobre o caráter sigiloso do relatório preliminar. A cópia impressa do relatório a ser encaminhada deve conter na diagonal de todas suas páginas a expressão SIGILOSO.

326 Os comentários oferecidos devem ser analisados em instrução na qual a equipe de auditoria avaliará a necessidade de rever pontos do relatório ou apresentará argumentos para manter posições discordantes dos gestores.

327 Quando os auditados fornecerem novas informações ao apresentarem seus comentários, a equipe deverá avaliá-las, segundo os padrões aplicáveis às evidências, antes de incorporá-las ao relatório (ISSAI 3000, 2004). Caso as novas informações e argumentos dos auditados sejam importantes para esclarecer pontos do relatório ou sejam suficientes para alterar o entendimento da equipe, as modificações serão feitas nos capítulos principais do relatório, sem necessidade de mencioná-las no capítulo de análise dos comentários dos gestores. Nesse caso, deve constar da análise a informação de que foram feitas alterações no relatório em razão dos comentários dos gestores.

328 As informações e argumentos que não forem suficientes para alterar o entendimento da equipe devem ser analisadas no capítulo "análise dos comentários dos gestores" (ISSAI 3000, 2004), conforme registrado na instrução.

8.4.5.5 Conclusão

329 Esse capítulo deve trazer as respostas às questões de auditoria. As conclusões devem responder aos objetivos da auditoria, basear-se

na racionalidade e em critérios específicos da auditoria (ISSAI 3000, 2004). As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. Devem destacar os pontos mais importantes da auditoria e as principais propostas de deliberações (ISSAI 3000, 2004).

330 Conclusões são afirmações sintéticas e, como tal, inevitavelmente omitem ou simplificam algumas das informações registradas no corpo do relatório (NAO, 200).

331 A conclusão deve destacar de forma equilibrada os pontos fortes do objeto de auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados quantificando-os, sempre que possível, em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria. Devem ser relatadas as dificuldades enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades.

8.4.5.6 Proposta de encaminhamento

332 Caso sejam propostas deliberações, elas devem ter correspondência clara com os achados e devem ser baseadas nas causas desses achados (ISSAI 3000, 2004). As propostas de encaminhamento são recomendações e determinações que a equipe de auditoria demonstra serem necessárias e que contribuirão para sanar alguma deficiência identificada pela auditoria.

333 A causa do problema pode estar fora do controle do auditado. Nesse caso, a proposta pode ser direcionada para outro órgão/entidade, hipótese na qual se recomenda que ela seja discutida com os interessados. Propostas devem ser formuladas focando "o quê" deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não o "como", embora circunstâncias possam surgir que demandem a formulação de propostas específicas, como aperfeiçoamento ou correção de regulamentos (ISSAI 400, 2001). Essa orientação se deve ao fato de que a equipe de auditoria não pode alegar ter descoberto a única

solução para sanar o problema identificado (ISSAI 3000, 2004). Nos capítulos principais, a equipe pode mencionar possíveis medidas que podem ser adotadas pelos gestores, com base, por exemplo, em boas práticas.

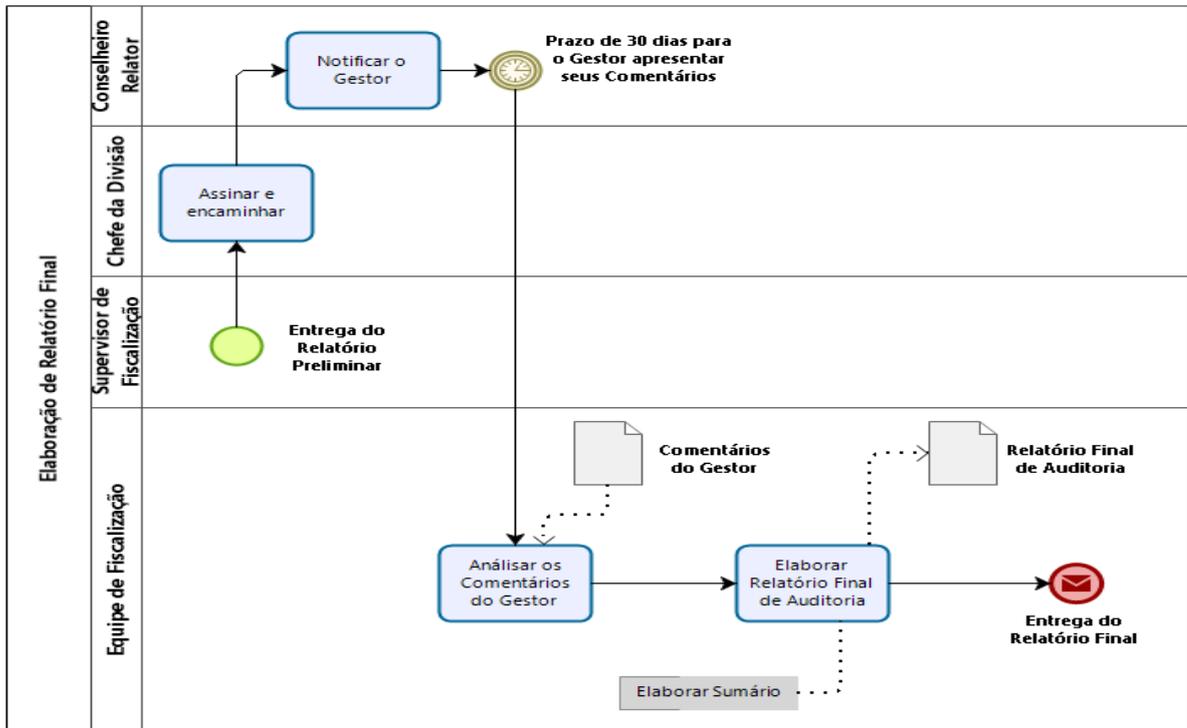
334 Na elaboração da proposta de encaminhamento a equipe deverá destacar, mediante ordenação adequada, as propostas mais importantes. Além disso, deverá agrupá-las por destinatário e por tema. Dessa forma, propostas que tiverem relação entre si, mesmo que tenham sido mencionadas em subtítulos diferentes, ficarão agrupadas, em razão da conexão com um mesmo tema.

335 As propostas deverão indicar entre parênteses os números dos parágrafos nos quais os temas a que se referem são tratados no relatório. Independentemente de menção no relatório, deve ser proposta determinação no sentido de que o auditado elabore e encaminhe ao Tribunal plano de ação. O plano deverá conter cronograma de implementação das medidas que o gestor adotará visando atender às deliberações propostas e corrigir os problemas identificados.

336 É importante garantir que as propostas sejam exequíveis, agreguem valor e tenham relação com os objetivos da auditoria (ISSAI 3000, 2004). As propostas subsidiarão a elaboração de plano de ação por parte dos gestores, o monitoramento da implementação das deliberações e a quantificação de seus efeitos. Por essas razões, a equipe deve formular o número estritamente necessário de propostas que contemple a correção das principais deficiências identificadas.

337 Por fim, após apresentados os aspectos a serem contemplados no Relatório Final da Auditoria Operacional, apresenta-se o fluxo do Relatório Final da Auditoria na figura 14 abaixo apresentada.

Figura 14 - Fluxo do relatório final de Auditoria Operacional



Fonte: Maop - TCE/MS (2019)

8.5 Elaboração do plano de ação

338 Considerando que o gestor tem a responsabilidade de solucionar os problemas identificados na auditoria, cabe a ele apresentar proposta de medidas a adotar e o respectivo cronograma, conforme é determinado na Resolução que contém a decisão do Pleno sobre a apreciação do relatório final.

339 O plano de ação é o documento apresentado pelo gestor ao Tribunal, o qual formaliza as medidas que serão adotadas objetivando atender as deliberações emitidas no sentido de corrigir os problemas identificados durante a auditoria. O documento envolve, basicamente, um cronograma em que são definidos os responsáveis, atividades e prazos para a implementação das deliberações. Esse instrumento norteia o processo de monitoramento e tende a aumentar a sua

efetividade. O modelo do documento contendo os itens mínimos que o compõem é apresentado no quadro 10 abaixo.

Quadro 12 - Modelo de plano de ação

Determinação e/ou Recomendação TCE/PA: 1. (Descrever a recomendação e/ou determinação deliberada na resolução)						
Ação (*) (O que o gestor irá fazer para implementar a determinação e/ou recomendação proposta pelo TCE/PA.)	Quando (*) (Prazo de início e fim da implementação da ação)	Onde (*) (Local de realização)	Quem (*) (Responsável/cargo pelo departamento, equipe)	Como (*) (Metodologia a ser utilizada)	Benefícios (*) (O que se espera com a implementação da ação)	Dificuldades (*) (Possíveis obstáculos a serem considerados)
1.1 xxxxx						
1.2 xxxxx						

Fonte: Adaptado de TCU (2009).

340 As "ações" são as tarefas efetivas que serão adotadas pelo gestor em busca do atendimento das deliberações. As principais características de uma ação bem construída são: ser específica, mensurável, atingível, relevante e temporal (ações SMART). Destaca-se que para cada deliberação o gestor poderá estabelecer uma ou mais ações que complementarmente contribuam para os objetivos propostos.

341 O campo "quando" deve ser preenchido com o prazo de início e fim previstos para a implementação da ação proposta. O campo "onde" deve descrever o local da realização das ações. Por sua vez, o campo "quem" demonstrará o (s) responsável (eis) pela a implementação da ação. Já o

campo "como" especificará a metodologia que será utilizada para a implementação da ação.

342 Ressalta-se que os "benefícios", em última análise, justificam a realização das auditorias operacionais e devem descrever o que se espera melhorar com a implementação da ação. Estes podem ser financeiros, como a redução de despesas, o aumento de receitas, a eliminação de desperdícios, etc.; e não financeiros, como melhorias organizacionais, melhorias de desempenho, o aperfeiçoamento de controles internos, benefícios sociais, benefícios econômicos, redução do sentimento de impunidade, aumento do sentimento de cidadania, etc.

343 As "dificuldades" retratam possíveis obstáculos previstos que poderão impactar na implementação das ações, por conseguinte, no atendimento das deliberações e na solução dos problemas levantados.

344 A elaboração do plano de ação deverá ser realizada pelos gestores e apresentada ao TCE/PA no prazo de 60 (sessenta) dias após a notificação da apreciação da auditoria pelo plenário do Tribunal, conforme art. 2º da Resolução nº 18.494/2013. É desejável que a equipe de auditoria oriente o gestor no processo de construção do plano para que o documento atenda às necessidades da auditoria de monitoramento e abranja medidas satisfatórias para solucionar os problemas identificados. Essa interação pode ser viabilizada por meio de reuniões com os gestores.

345 A ausência de apresentação do plano de ação no prazo estipulado, injustificadamente, poderá ensejar aplicação de multa, sem prejuízo de fixação de novo prazo para sua apresentação, conforme disposto no parágrafo único do Art 6º da Resolução nº 18.494/2013.

346 O plano de ação será avaliado pela unidade técnica responsável pela auditoria, em seguida passará pelo controle de qualidade da Secex para então ser encaminhado ao relator, o qual o submeterá à apreciação pelo Pleno do Tribunal. A aprovação pelo Plenário transformará o plano de ação em compromisso firmado do auditado com o Tribunal, por meio da Resolução de Validação do Plano de Ação, que fixará prazos para que o auditado apresente relatórios periódicos de acompanhamento.

347 Recomenda-se que o plano de ação inclua campo para registro dos benefícios previstos após a implementação das deliberações. São estes que, em última análise, justificam a realização das auditorias operacionais.

348 Os benefícios devem ser estimados junto aos gestores, ainda durante a auditoria. Podem implicar redução de despesas, aumento de receitas, eliminação de desperdícios, melhoria de desempenho. Também é possível obter benefícios não financeiros, tais como: melhorias organizacionais, aperfeiçoamento de controles internos, benefícios sociais e econômicos, redução do sentimento de impunidade, aumento do sentimento de cidadania

349 Cabe ressaltar que os benefícios quantificados à época da auditoria e listados no plano de ação foram estimados. Entretanto, o relatório do último monitoramento deve conter os resultados efetivamente atingidos, os benefícios causados pela implementação das deliberações e a forma de mensuração deles. Possíveis divergências devem ser registradas no relatório.

350 Dependendo da complexidade das medidas propostas, da dificuldade de articulação entre os órgãos e entidades envolvidos na implementação dessas medidas, dos recursos necessários para realizar o monitoramento, o TCE/PA pode elaborar um plano de monitoramento para verificar a adoção das providências e a evolução

do desempenho do objeto auditado.

351 As auditorias operacionais, comumente envolvem vários auditados, portanto, para garantir a celeridade processual, a decisão do Pleno de avaliação dos planos de ação preferencialmente ocorrerá de forma independente, ou seja, em resoluções distintas, uma para cada jurisdicionado.

352 Quando a proposta de encaminhamento for pela aprovação do plano de ação, na decisão deverá constar a autuação de processo de monitoramento autônomo, contendo cópias do parecer ministerial da auditoria originária, da resolução do relatório técnico final de auditoria, do plano de ação apresentado pelo gestor, do relatório técnico de avaliação do plano de ação, do parecer ministerial de avaliação do plano de ação e da resolução de validação do plano de ação.

353 O plano de ação será avaliado pela unidade técnica responsável pela auditoria, remetido à Secex e, posteriormente, encaminhado ao relator, que o submeterá à apreciação pelo Pleno do Tribunal.

8.6 Monitoramento

354 Monitoramento é a verificação do cumprimento das deliberações do TCE/PA e dos resultados delas advindos, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos.

355 O principal objetivo do monitoramento é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a auditoria, seja pela implementação das deliberações ou pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor. A expectativa de controle criada pela realização sistemática de monitoramentos contribui para aumentar a efetividade da auditoria.

356 O monitoramento permite aos gestores e demais partes envolvidas acompanhar o desempenho do objeto auditado, pois atualiza o diagnóstico e oferece informações necessárias para verificar se as ações adotadas têm contribuído para o alcance dos resultados desejados. Além disso, o monitoramento ajuda a identificar as barreiras e dificuldades enfrentadas pelo gestor para solucionar os problemas apontados.

357 Por meio dos monitoramentos, é possível avaliar a qualidade das auditorias e identificar oportunidades de aperfeiçoamento, de aprendizado e de quantificação de benefícios. Além de subsidiar o processo de seleção de novos objetos de auditoria, as informações apuradas nos monitoramentos são usadas para calcular o percentual de implementação de deliberações e a relação custo/benefício das auditorias, indicadores de efetividade da atuação das entidades de fiscalização superior.

8.6.1 Sistemática de monitoramento

358 Logo após a apreciação da auditoria pelo Tribunal, recomenda-se que a unidade técnica do TCE/PA encarregada do monitoramento entre em contato com o gestor do órgão ou programa auditado para orientá-lo sobre o monitoramento da auditoria. Se houver interesse, poderá ser agendada reunião, durante a qual a equipe do Tribunal explicará aos participantes a sistemática de monitoramento e apresentará ao gestor modelo de plano de ação, a ser entregue no prazo estabelecido pelo Acórdão. Sugere-se convidar representantes do órgão de controle interno (sempre que oportuno), do objeto auditado e de demais órgãos ou entidades envolvidas com a implementação das recomendações e determinações.

359 Se for necessário, haverá outras reuniões entre os interessados, especialmente quando a implementação das deliberações for complexa, demandar mais tempo de monitoramento, envolver diversas unidades governamentais ou quando for percebida alguma resistência por parte

do auditado.

360 A partir da análise do plano de ação, o gestor será informado da previsão de monitoramento da auditoria. O cronograma de monitoramento - quantidade, periodicidade, prazo - deverão ser adaptadas às particularidades de cada auditoria e definido a partir do teor das deliberações do TCE e das datas estabelecidas no plano de ação. É importante que o monitoramento não demore muito a iniciar, para que não se perca a expectativa de controle. Também não vale a pena monitorar as atividades por muito tempo, pois, de acordo com a experiência do *Government Accountability Office - GAO*, a maior parte das deliberações é implementada até três anos após a realização da auditoria.

361 Quando o monitoramento for realizado por meio de auditoria, esta terá as mesmas etapas que a auditoria operacional (planejamento, execução, relatório). Porém, há algumas características específicas, que serão destacadas a seguir. Preferencialmente, o gerente de fiscalização será um integrante da equipe que realizou a auditoria, o que tornará mais fácil apreciar se as medidas tomadas pelos gestores são ou não adequadas frente às deliberações. O responsável pelo monitoramento deve entrar em contato com o coordenador da auditoria para obter informações sobre as condições e peculiaridades do trabalho inicial que possam subsidiar a realização do monitoramento.

362 Durante o planejamento do monitoramento, a equipe lerá o relatório de auditoria, o plano de ação e outros documentos pertinentes. Após a leitura, enviará ao gestor a solicitação de documentos e informações necessários para o monitoramento, fixando prazo condizente com o volume de informações solicitadas.

8.6.2 Relatório de monitoramento

363 O relatório de monitoramento deverá ser documento autônomo,

ou seja, deverá conter informações suficientes, de forma que não seja necessária, para o entendimento do tema, a leitura do relatório de auditoria e de outros relatórios de monitoramento. O relatório de monitoramento tem por objetivos: apresentar a situação de implementação das deliberações; demonstrar, analiticamente, o benefício efetivo decorrente dessa implementação; mensurar o custo/benefício da auditoria.

364 A estrutura e a forma de elaboração do relatório de monitoramento deverão seguir os padrões definidos pelo TCE/PA. A versão preliminar do relatório de monitoramento, a critério da equipe de auditoria e do gestor da unidade técnica, poderá ser enviada aos gestores para que eles possam agregar comentários e sugestões que julguem pertinentes sobre as constatações da equipe. A análise desses comentários será incorporada ao relatório final.

8.6.3 Situação das deliberações

365 De acordo com a experiência do *Government Accountability Office - GAO*, entidade fiscalizadora superior dos Estados Unidos da América, a maior parte das deliberações é implementada até três anos após a realização da auditoria (TCU, 2010), portanto, é importante que a realização do monitoramento não demore muito a iniciar, para que não se perca a expectativa de controle, por outro lado, faz-se necessário considerar os prazos para implementação das ações propostas no plano de ação apresentado pelo auditado, pois é preciso esperar o tempo de concretização das ações para poder monitorá-las. Então, conclui-se que cada caso deva ser analisado individualmente, no entanto, apenas como referência, é desejável que o início do monitoramento comece em um prazo aproximado de dois anos da conclusão da auditoria.

366 Quando forem numerosas as implementações, recomenda-se que a equipe escolha as principais recomendações para monitorar, que são aquelas geradoras dos impactos considerados mais importantes, em termos financeiros ou qualitativos. A equipe avaliará a conveniência e

oportunidade de monitorar as demais recomendações em grupos, considerando suas similaridades.

367 No início do monitoramento da auditoria a equipe solicitará informações a respeito da avaliação atualizada do gestor em relação ao status de implementação de cada deliberação com a indicação de período de implementação, metodologia (como), evidências, benefícios efetivos e a forma de mensuração dos benefícios.

368 As evidências são documentos que poderão comprovar o status informado, como: atas de reunião, resoluções, fotos, contratos, listas de frequências, declarações, ofícios, relatórios, etc.

369 Com base nos dados e informações coletados durante o monitoramento, a equipe classificará as deliberações, segundo o grau de implementação, no período verificado, em uma das seguintes categorias:

- a) **Implementada** - quando o problema apontado pela auditoria e objeto da deliberação proposta foi solucionado por meio de providências incorporadas às atividades regulares do objeto auditado;
- b) **não implementada**;
- c) **parcialmente implementada** - quando o gestor considerou concluídas as providências referentes à implementação da deliberação, sem implementá-la totalmente;
- d) **em implementação** - se há evidências de que existem ações em curso no sentido de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria e que deram origem à deliberação proposta;
- e) **não mais aplicável** - em razão de mudanças de condição ou de superveniência de fatos que tornem inexecutável a implementação da deliberação.

Quadro 13 - Situação de implementação das deliberações da Resolução nº 18.521/2013

Situação	1º Monitoramento (2016)		2º Monitoramento (2018)	
	Itens	%	Itens	%
Implementada ou cumprida		0	13 (Combate a incêndio)	20
Parcialmente implementada ou cumprida		0	3 (Inventários) 26 (Reuniões SEMA e BPA)	40
Em implementação	3 (Inventários)	20		0
Não implementada ou não cumprida	26 (Reuniões SEMA e BPA) 13 (Combate a incêndio) 17 (Articular resolutividade do saneamento)	60	17 (Articular resolutividade do saneamento)	20
Não aplicável	2 (Zoneamento das nascentes)	20	2 (Zoneamento das nascentes)	20

Fonte: TCE/PA (2018).

370 Quando a deliberação for uma determinação, deve-se substituir os termos "implementada" e "em implementação" por "cumprida" e "em cumprimento". Caso seja fixado prazo pelo TCE/PA para atendimento da deliberação, deve-se registrar se o cumprimento se encontra em andamento dentro do prazo fixado ou se o prazo já expirou.

371 A determinação para elaborar plano de ação e as deliberações dirigidas ao Tribunal não devem constar no quadro resumo e, portanto, não devem ser consideradas no cálculo do percentual de implementação (ex.: enviar cópias do Acórdão, arquivar autos, publicar o relatório, ...). Nas situações que envolvam determinações não cumpridas sem justificativa pertinente, poderá ser incluída no relatório proposta de aplicação de multa na forma regimental.

372 Nas situações que envolvam recomendação não implementada, deve

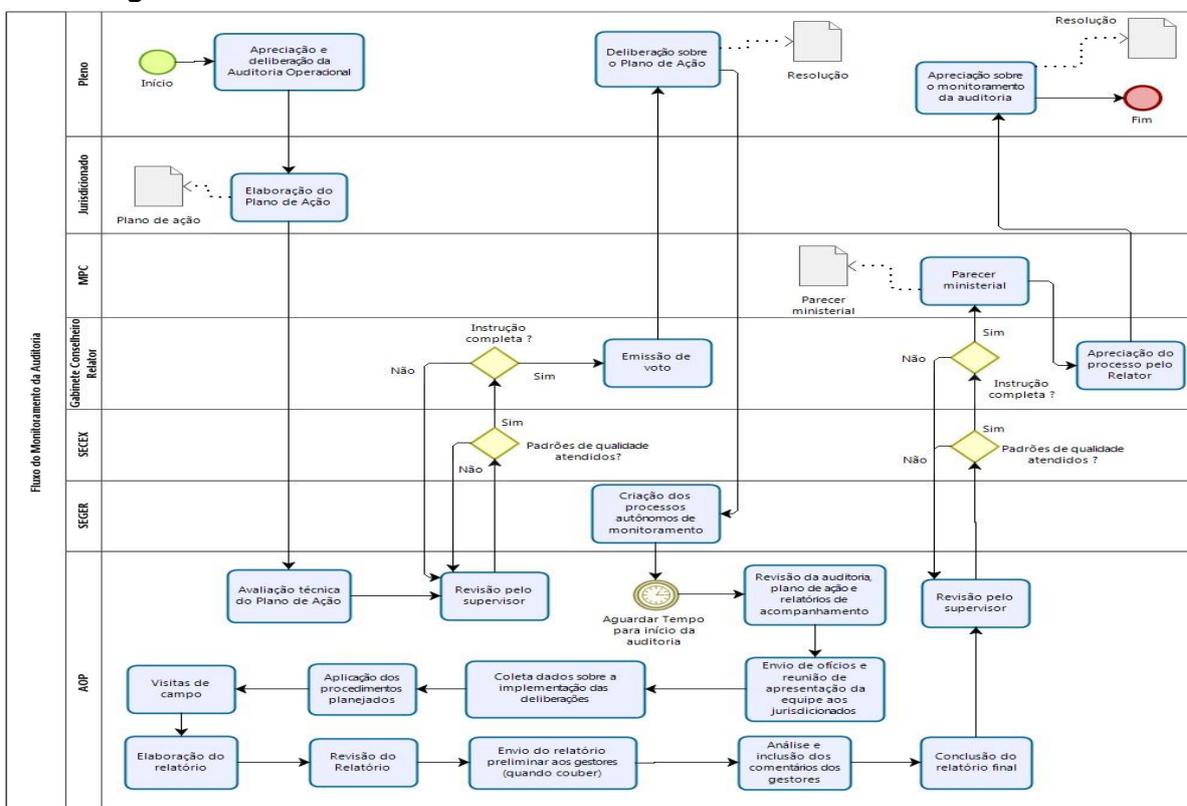
ser avaliada a conveniência e a oportunidade de sugerir sua conversão em determinação, fixando novo prazo para o cumprimento.

373 A inexecução total ou parcial do plano de ação, injustificadamente, poderá ensejar a aplicação de multa aos responsáveis, por descumprimento de decisão deste Tribunal, conforme prevê o art. 7º, inciso II, § 3º da Resolução TCE/PA nº 18.494/2013.

374 Na realização do último monitoramento, a unidade técnica deverá elaborar relatório final, considerando os prazos propostos no plano de ação, especificando o cumprimento ou não de cada determinação e/ou recomendação, o qual será submetido ao Pleno do Tribunal para deliberação conclusiva.

375 De forma sintética, o monitoramento da auditoria pode ser representado por um fluxograma, conforme figura 15.

Figura 15 - Fluxo do monitoramento da auditoria



Fonte: Elaboração própria (2022).

REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional/Tribunal de Contas da União.** 3. ed. - Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. (Seprog), 2010.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **Informação e Documentação - Numeração progressiva das seções de um documento escrito. NBR 6024.** Rio de Janeiro, 2003.

ATRICON. **Marco de medição do desempenho dos tribunais de contas MMD-TC: Projeto Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas QATC.** 1 ed. Brasília: [s.n.], 2014. 157 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 19,** de 04 de jun. de 1998. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, p. 1-10, jun. 1998. Legislação Federal.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 95,** de 15 de dez. de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Brasília, p. 1-5, dez. 2016. Legislação Federal.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de Auditoria: Marco Lógico.** Brasília, 2001. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnica-de-auditoria-marco-logico.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2022.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado.* In: **BRESSER-PEREIRA,** Luiz Carlos; **SPINK,** Peter (Org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial.** Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2001. p. 21-38

CARDOSO, Fernando Henrique. Os regimes autoritários na América Latina. In: **COLLIER,** David (Org.). **O novo autoritarismo na América**

Latina. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1982. p. 41-62.

CÂNDIDO, Antônio. O significado de Raízes do Brasil. In: HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

COHEN, E.; FRANCO, R. **Avaliação de Projetos Sociais**. Petrópolis: Vozes, 1993.

FILGUEIRAS, Fernando. Indo além do gerencial: a agenda da governança democrática e a mudança silenciada no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 52, p. 71-88, jan. - fev. 2018.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Case study evaluations**. Washington D.C., 1990.

(GAO). **Government Auditing Standards: 2018 Revision (Yellow book)**. Washington D.C., 2018

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Fragmentation, Overlap, and Duplication: an evaluation and management guide**. Washington D.C., 2015.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **GAO Performance and Accountability Report 2019**. Washington D.C., 2020. Disponível em: <<https://www.gao.gov/assets/710/702715.pdf>>. Acesso em: 03 abr. 2022.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Quality Control for SAIs (ISSAI 140)**. Viena, 2010. Disponível em: <<https://www.Issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>>. Acesso em: 21 dez. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100)**. Viena, 2013. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId>>. Acesso em: 12 fev. 2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT

INSTITUTIONS (Intosai). **Fundamental Principles of Performance Auditing (ISSAI 300)**. Viena, 2013. Disponível em: <<https://www.Issai.org/professional-pronouncements>>. Acesso em: 12 abr. 2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Code of Ethics. (ISSAI 130)**. Viena, 2016a. Disponível em: <<https://www.Issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>>. Acesso em: 12 abr. 2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Standards for Performance Auditing (ISSAI 3000)**. Viena, 2016. Disponível em: <<https://www.Issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>>. Acesso em: 12 abr. 2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing. (GUID 3910)**. Viena, 2016. Disponível em: <http://www.Issai.org/en_us/site-Issai/Issai-framework/4-auditing-guidelines.htm>. Acesso em: 02 dez. 2021.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Guidelines for the Performance Auditing Process (GUID 3920)**. Viena, 2016. Disponível em: <<https://www.Issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>>. Acesso em: 18 dez. 2021.

INTOSAI DEVELOPMENT INITIATIVE (IDI). **Performance Audit Issai Implementation Handbook**. Noruega, 2016. Disponível em: <<http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/Issai-implementation-initiative/Issai-implementation-handbooks>>. Acesso em: 18 dez. 2021.

INTOSAI DEVELOPMENT INITIATIVE (IDI). **Performance Audit Handbook (draft version)**. Noruega, 2017. Disponível em: <<http://www.idi.no/en/elibrary/cpd/3i-programme-1/534-performance-audit-handbook/file>>. Acesso em: 02 abr. 2022.

INTOSAI DEVELOPMENT INITIATIVE (IDI). **Compliance Audit**

Issai Implementation Handbook. Draft version 0. Exposure draft. Noruega, 2018. Disponível em: <<http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/Issai-implementation-initiative/Issai-implementation-handbooks>>. Acesso em: 12 mar. 2022.

IRB. Normas brasileiras de auditoria do setor público (nbasp): Nível 2 - princípios fundamentais de auditoria do setor público. 1. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2017. 190 p.

KISSLER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 3, p. 479-499, mai./jun. 2006.

MARCELINO, Gileno Fernandes. Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 37, n. 3, p. 641-659, 2003.

Manual de Procedimento de Auditoria Operacional no Âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. Tribunal de Contas do Estado do Amazonas - TCE/AM: Manaus - AM, s/d.

Manual de Auditoria e demais Fiscalizações. Tribunal de Contas do Distrito Federal - TC/DF: Brasília, 2020.

Manual de Auditoria Operacional. Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul - TCE/MS: Campo Grande, 2019.

Manual de Auditoria Operacional. Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso - TCE/MT: Cuiabá - MT, 2017.

MEDEIROS, M. **Princípios de Justiça na Alocação de Recursos em Saúde.** Texto para Discussão nº 687. Brasília: IPEA, 1999.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). **Value for money: Handbook.** London: NAO, 1997.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). **Getting to the heart of the matter: how case studies can help.** London: NAO, 1999.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). **Quality matters.** London: NAO, 2006.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). **Writing Smart**

Recommendations. London: NAO, 2008.

PATTON, M. Q. **How to use qualitative methods in evaluation.** Newbury Park: Sage, 1987.

POLLITT, C.; GIRRE, X.; LONSDALE, J.; MUL, R.; SUMMA, H.; WAERNESS, M. **Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries.** Oxford University Press. Oxford, 2002.

TCE/CE. Resolução administrativa n. 10/2015, de 08 de dez. de 2015. Dispõe sobre a Auditoria Operacional realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Manual de auditoria operacional.** Tribunal de Contas do Ceará. Fortaleza, p. 1-42, dez. 2015.

TCE/PA. **Papéis de Trabalho processo nº 2014/51052-2.** Tribunal de Contas do Estado do Pará, Belém, 2014.

TCE/PA. **Papéis de Trabalho processo nº 2017/50655-4.** Tribunal de Contas do Estado do Pará, Belém, 2017.

TCE/PA. **Relatório de monitoramento de auditoria processo nº 2017/51421-3.** Disponível em: <<https://www.tce.pa.gov.br/index.php/controle-externo/auditoria-operacionais>>. Acesso em: 01 fev. 2019.

TCE/MT. **Manual de auditoria operacional.** 1. ed. Mato Grosso: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais, 2017.

WERNECK VIANNA, Luiz. Weber e a interpretação do Brasil. **Novos Estudos Cebrap**, São Paulo, n. 53, p. 33-48, mar. 1999.

APÊNDICES

a) MODELO DE CHECKLIST DE DOCUMENTAÇÃO

Checklist de Documentação de Auditorias Operacionais

Informações de Auditoria			
Nº do Processo:		Tema de Auditoria:	
Controladoria:		Supervisor:	
Auditado (s):		Assinatura do Supervisor:	
Equipe de Auditoria:			

Documentação Obrigatória	Sim	Não	N/A	Data
Cronograma e atualizações				
Matriz de planejamento				
Matriz de achados				
Comentários dos gestores				
Checklist de qualidade				
Checklist de documentação				
Formulário de grupo de contato				
Relatório preliminar				
Relatório final de auditoria				

Documentação Complementar (facultativa)	Sim	Não	N/A	Data
Atas de reunião				
Análise stakeholder				
Análise SWOT				
Papel de trabalho X				
...				
Aprovado por:	Assinatura		Data	
Nome Completo Matrícula Supervisor			___/___/___	

b) **MODELO DE CHECKLIST DE QUALIDADE DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS****Checklist de Qualidade das Auditorias Operacionais**

Informações de Auditoria					
Nº do Processo:		Tema de Auditoria:			
Controladoria:		Supervisor:			
Auditado(s):		Assinatura do Supervisor:			
Equipe de Auditoria:					
Fases		Previsto			Realizado
Planejamento					
Execução					
Relatório					
Item Avaliado	Base Normativa	Sim	Não	N/A	Evidências
1. PLANEJAMENTO					
1.1. A equipe de auditoria demonstra ter clareza sobre o propósito da auditoria e as etapas do trabalho a ser desenvolvido.	66 E 67 Issai 3000				Cronograma e papéis de trabalho da fase de planejamento
1.2. Os gestores foram contatados pela equipe e informados do propósito da auditoria e das etapas que serão seguidas ao longo do trabalho.	66 E 67 Issai 3000				Ofício de apresentação da equipe e/ou SDI
1.3. Os prazos sugeridos são compatíveis com as tarefas a serem desenvolvidas.	66 E 67 Issai 3000				Cronograma
FONTES DE INFORMAÇÕES UTILIZADAS PARA A ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA: A EQUIPE CONSULTOU AS SEGUINTE FONTES DE INFORMAÇÕES:					
1.4. Legislação pertinente, estudos, pesquisas sobre o tema/ objeto.	67-78 MaoP				Papéis de trabalho da auditoria
1.5. Decisões do TCE sobre o tema a ser auditado (se houver).	98,99 E 100 Issai 3000				Resoluções
1.6. Relatório anual do programa a ser auditado, declaração da missão e plano de gestão (se houver).	98,99 E 100 Issai 3000				Papéis de trabalho do auditado
1.7. Resultados de desempenho do programa com análise do PPA,	98,99 E 100 Issai				PPA e Relatórios do

LOA e LDO e a estrutura organizacional do programa (se houver).	3000				GPPará
1.8. Sistemas orçamentários de Financeiros do Estado (consultas ao SIAFEM, BO, etc.).	98,99 E 100 Issai 3000				Papéis de trabalho da auditoria
MATRIZ DE PLANEJAMENTO					
1.9. O problema de auditoria foi claramente declarado.	98- 100 Maop e 98-101 Issai 3000				Matriz de planejamento
1.10. As questões de auditoria estão logicamente declaradas e são possíveis de serem respondidas.	98- 100 Maop e 98-101 ISSAI 3000				Matriz de planejamento
1.11. O conjunto de questões permitirá responder ao problema de auditoria de forma satisfatória.	98- 100 Maop e 98-101 ISSAI 3000				Matriz de planejamento
1.12. Os termos utilizados estão definidos e mensurados.	98- 100 Maop e 98-101 Issai 3000				Matriz de planejamento
1.13. A equipe de auditoria identificou corretamente as informações requeridas e as fontes disponíveis.	98- 100 Maop e 98-101 Issai 3000				Matriz de planejamento
1.14. As estratégias metodológicas são adequadas para responder as questões de auditoria formuladas.	98- 100 Maop e 98-101 Issai 3000				Matriz de planejamento
1.15. A equipe de auditoria considerou adequadamente as limitações das estratégias metodológicas selecionadas.	98- 100 Maop e 98-101 Issai 3000				Matriz de planejamento
1.16. A equipe selecionou adequadamente as técnicas de análise e coleta de dados.	98- 100 Maop e 98-101 Issai 3000				Matriz de planejamento
1.17. A equipe declarou claramente o alcance do estudo a	98- 100 Maop e				Matriz de planejamento

ser desenvolvido.	98-101 Issai 3000				
2. EXECUÇÃO DA AUDITORIA					
2.1. Os prazos estimados no cronograma de auditoria foram revistos e atualizados pelo supervisor ao longo dos trabalhos de campo, quando necessário.	66 E 67 Issai 3000				Atualizações do cronograma
2.2. A equipe observou os prazos previstos no cronograma de atividades acordado com o responsável da unidade técnica.	63, 67 E 67 Issai 3000				Cronograma
2.3. Os membros da equipe reuniram-se para discutir os achados, os efeitos, as possíveis causas e as recomendações pertinentes.	63, 68 E 67 Issai 3000				Matriz de achados
3. RELATÓRIO PRELIMINAR DE AUDITORIA (Relatório antes de ser encaminhado ao gestor para comentários)					
3.1. A equipe observou o prazo para conclusão do relatório.	106 -115 Issai 3000 E 113 - 115 Maop				Cronograma
3.2. A apresentação e a linguagem utilizada são adequadas.	106 -115 Issai 3000				Relatório preliminar
3.3. O resumo contempla objetivo e escopo da auditoria, principais achados e recomendações/determinações e possíveis benefícios.	106 -115 Issai 3000				Relatório preliminar
3.4. A introdução contempla a descrição dos antecedentes, o objetivo e o escopo da auditoria, a estratégia metodológica adotada e as limitações decorrentes.	116 -124 Issai 3000				Relatório preliminar
3.5. Os achados são respaldados por evidências relevantes, competentes e suficientes.	116 -124 Issai 3000 E 116 Maop				Relatório preliminar
3.6. As evidências estão devidamente referenciadas no texto e nos papéis de trabalho.	116 -124 Issai 3000 E 123 Maop				Relatório preliminar
3.7. Os achados de auditoria	116 -124				Relatório

foram analisados e identificadas as causas e os efeitos produzidos.	Issai 3000 E 116 Maop				preliminar e matriz de achados
3.8. As recomendações/determinações estão consistentes com as análises dos achados e das causas identificadas.	126 Issai 3000				Relatório preliminar
3.9. A conclusão contempla a análise dos benefícios esperados em termos de melhoria de desempenho e/ou de economia potencial de recursos decorrentes das recomendações formuladas.	124 Issai 3000				Relatório preliminar
3.10. A proposta de encaminhamento contempla as recomendações e determinações pertinentes.	125 Issai 3000				Relatório preliminar
RELATÓRIO DE AUDITORIA (Incorporação dos comentários dos gestores)					
3.11. Todos os pontos levantados pelo gestor a propósito do relatório e das recomendações/determinações formuladas foram analisadas pela equipe.	129 -130 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.12. A equipe observou o prazo acordado para a análise dos comentários do gestor e apresentação da versão final do relatório.	129-130 Issai 3000				Cronograma
RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA					
3.13. O relatório contém os dados básicos para a identificação da unidade/programa auditado e respectivos responsáveis.	116-133 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.14. O relatório foi adequadamente estruturado e contém resumo elaborado segundo os padrões estabelecidos.	116-120 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.15. A linguagem empregada no relatório é clara e concisa.	116-120 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.16. Os gráficos e estatísticas foram apropriadamente utilizados e apresentados (título, legenda, fonte).	116-120 Issai 3000				Relatório de Auditoria

3.17. As fontes de dados estão claramente identificadas.	122 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.18. Os achados e recomendações estão respaldados por evidências consistentes, relevantes e suficientes.	124 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.19. As evidências estão corretamente referenciadas no texto e respaldadas por papéis de trabalho documentados e devidamente indexados.	118 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.20. A conclusão oferece uma visão balanceada das principais falhas de desempenho e das boas práticas identificadas, além de destacar os benefícios esperados a partir das recomendações feitas.	124 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.21. As recomendações/determinações contribuirão para a correção da causa do problema.	126 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.22. As recomendações/determinações são exequíveis e justificadas à luz da relação custo benefício.	126 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.23. Ficou claro quem deve promover as ações corretivas.	136 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.24. A proposta de encaminhamento contempla as recomendações formuladas no corpo do relatório	125 E 126 Issai 3000				Relatório de Auditoria
3.25. O relatório foi apresentado no prazo previsto.	116-133 Issai 3000				Atualizações do Cronograma
3.26. A equipe de auditoria manteve com os técnicos do órgão auditado relacionamento profissional e cordial.	17 Maop				Comentários do gestor
4. OBSERVAÇÕES E OPORTUNIDADES DE MELHORIA:					

Obs. Manual de Auditoria Operacional do TCU (Maop)

c) **MODELO DE CHECKLIST DE QUALIDADE DO MONITORAMENTO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS**

Checklist de Qualidade do Monitoramento das Auditorias Operacionais

Informações de Auditoria			
Nº do Processo:		Tema de Auditoria:	
Controladoria:		Supervisor:	
Auditado(s):		Assinatura do Supervisor:	
Equipe de Auditoria:			
Fases		Previsto	Realizado
Planejamento			
Execução			
Relatório			

Item Avaliado	Base Normativa	Sim	Não	N/A	Evidências
1. RELATÓRIO					
1.1. O relatório foi redigido com clareza, objetividade e correção gramatical?	160 e 166 Issai 3000				Relatório de monitoramento
1.2. O relatório foi redigido de forma concisa, com parágrafos claros e preferencialmente curtos, e concentrando-se nos fatos que envolvem a verificação do cumprimento das deliberações?	162 Issai 3000				Relatório de monitoramento
1.3. O grau de atendimento das deliberações está descrito com exatidão, sustentado por evidências suficientes, relevantes, pertinentes, adequadas, fidedignas, expressando convicção da equipe?	Issai 3000				Relatório de monitoramento
1.4. Foram feitas remissões das páginas de todas as evidências juntadas aos autos?	Issai 3000				Relatório de monitoramento e Papéis de trabalho juntados ao processo
1.5. Existe consistência entre o conteúdo do relatório e a proposta de encaminhamento?	Issai 3000				Relatório de monitoramento
1.6. Foram juntados ao processo, inclusive nos volumes anexos, apenas as evidências e demais documentos essenciais à compreensão deste?	Issai 3000				Relatório de monitoramento e Papéis de trabalho juntados ao processo

2. AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS					
2.1. O objetivo do monitoramento foi alcançado?	Issai 3000				Relatório de monitoramento
2.2. As propostas de encaminhamento são bastantes e suficientes para dar efetividade às deliberações monitoradas?	Issai 3000				Relatório de monitoramento
2.3. As propostas de encaminhamento são passíveis de implementação pelo órgão/entidade fiscalizado?	Issai 3000				Relatório de monitoramento
2.4. O monitoramento realizado foi oportuno e tempestivo?	Issai 3000				Resolução da auditoria originária x plano de ação do gestor x realização do monitoramento
3. OBSERVAÇÕES E OPORTUNIDADES DE MELHORIA:					

Obs: Os números na coluna base normativa referem-se ao Manual de Auditoria Operacional do TCU.

d) MODELO DE CRONOGRAMA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS

Cronograma das Auditorias Operacionais

Informações de Auditoria			
Nº do Processo:		Tema de Auditoria:	
Controladoria:		Supervisor:	
Auditado(s):		Assinatura do Supervisor:	
Equipe de Auditoria:			

Tarefa	Duração (dias úteis)	Início Previsto	Término Previsto	Início Real	Término Real	Atraso (dias)	Responsável
1. PLANEJAMENTO							
1.1. Estudo Preliminar do objetivo da auditoria.	xx	xx/xx/xx	xx/xx/xx	xx/xx/xx	xx/xx/xx	xx	xxxxxxx
1.1.1 Entrevista com especialista (quando necessário).							
1.2. Apresentação ao gestor e demais interessados.							
1.3. Realização de visitas exploratórias.							
1.4. Definição e elaboração das técnicas de diagnóstico.							
1.5. Elaboração da matriz de planejamento.							
1.6. Elaboração dos instrumentos de coleta de dados.							
2. EXECUÇÃO							
2.1. Envio de ofícios.							
2.2. Organização dos documentos para trabalhos de campo.							
2.3. Realização dos trabalhos de campo.							
2.4. Estudo e compilação							

dos dados coletados.							
2.5. Elaboração da matriz de achados.							
2.5.1. Revisão da matriz de achados pelo supervisor.							
3. RELATÓRIO							
3.1. Elaboração do relatório preliminar.							
3.1.1. Elaboração de capítulos do relatório preliminar (quando necessário).							
3.1.2. Revisão do relatório preliminar.							
3.1.3. Encaminhamento do relatório preliminar aos gestores.							
3.2. Análise e comentários dos gestores.							
3.3. Elaboração do relatório final.							
3.3.1. Revisões do relatório final.							
3.3.2. Elaboração de despacho e encaminhamento à Secex.							

e) MODELO DE CRONOGRAMA DO MONITORAMENTO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS

Cronograma do Monitoramento das Auditorias Operacionais

Informações de Auditoria			
Nº do Processo:		Tema de Auditoria:	
Controladoria:		Supervisor:	
Auditado(s):		Assinatura do Supervisor:	
Equipe de Auditoria:			

Tarefa	Duração (dias úteis)	Início Previsto	Término Previsto	Início Real	Término Real	Atraso (dias)	Responsável
1. PLANEJAMENTO							
1.1. Revisão da auditoria originária, análise de plano de ação e relatórios de acompanhamento apresentados pelo gestor.	xx	xx/xx/xx	xx/xx/xx	xx/xx/xx	xx/xx/xx	xx	xxxxxx
1.2. Comunicação do início do monitoramento ao gestor e demais interessados.							
1.3 Solicitação de status atual das recomendações, conforme quadro 15.							
1.4. Realização de visitas exploratórias (quando necessário).							
1.5. Elaboração de solicitação de documentos e informações.							
1.6. Elaboração dos instrumentos de coleta de dados (quando necessário).							

2. EXECUÇÃO							
2.1. Envio de solicitação de documentos e informações.							
2.2. Realização de visitas, reuniões e entrevistas (quando necessárias).							
2.3. Estudo, análise e compilação dos dados coletados.							
3. RELATÓRIO							
3.1. Elaboração do relatório preliminar.							
3.1.1. Elaboração de capítulos (quando necessário).							
3.1.2. Revisão do relatório.							
3.1.3. Encaminhamento do relatório preliminar aos gestores (quando necessário).							
3.2. Análise e comentários dos gestores.							
3.3. Elaboração do relatório final.							
3.3.1. Revisões do relatório final.							
3.3.2. Elaboração de despacho e encaminhamento para apreciação superior.							

f) MODELO DE ATA DE REUNIÃO DE ACOMPANHAMENTO DO CRONOGRAMA

Ata de Reunião de Acompanhamento do Cronograma

Assunto: Acompanhamento do Cronograma da Auditoria XXXXXXXXXX

Nº do Processo:		Data:	
Controladoria:		Hora:	
Tema de Auditoria:		Supervisor:	
Auditado (s):			

Participantes:	Ausentes:

Legenda para Especificação:

PD - Pontos Discutidos em Reunião	DT - Decisões Tomadas em reunião
PA - Pontos de Atenção	PP - Próximos Passos - Ações designadas durante a reunião

Especificação	Seqüência	Assuntos Abordados	Responsável	Prazo

Aprovado por	Assinatura	Data

Autor da Ata:

**APÊNDICE B – MINUTA DE RESOLUÇÃO DE APROVAÇÃO E
INSTITUIÇÃO DO MANUAL INSTITUCIONAL DE AUDITORIA
OPERACIONAL DO TCE/PA**



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ
SECRETARIA-GERAL

RESOLUÇÃO N° 00.000

A presente Resolução aprova e institui o Manual de Auditoria Operacional como documento orientador para realização de auditorias dessa natureza pelo Tribunal de Contas do estado do Pará e dá outras providências.

O Plenário do Tribunal de Contas do Estado do Pará, no uso de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Tribunal de Contas do Estado do Pará não possui um documento de referência para realização de Auditorias Operacionais;

CONSIDERANDO a necessidade da adoção do Manual e da institucionalização de Auditorias Operacionais como instrumento de cumprimento da missão institucional do Tribunal de Contas do Estado do Pará;

CONSIDERANDO os termos da Resolução TCE/PA 18.494/2013 que trata dos critérios para elaboração de Manual de Auditoria Operacional, bem como, da forma de aprovação do instrumento prescricional;

CONSIDERANDO a potencialidade da efetividade das Auditorias Operacionais e a relevância e oportunidade da adoção do Manual anexo em consonância com o contexto do controle externo brasileiro e paraense;

CONSIDERANDO que o Manual de Auditoria Operacional é compatível com a normas emanadas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai; e,

CONSIDERANDO a necessidade de promover a permanente adequação às modernas práticas de auditoria, de alinhamento dos métodos e técnicas de trabalho ao preconizado pela Entidades Internacionais e às NBASP do Instituto Rui Barbosa – IRB e garantir a uniformidade de procedimentos no âmbito do Tribunal de Contas do Estado do Pará.

RESOLVE, unanimemente:

Art. 1º. Aprovar e Instituir o Manual de Auditoria Operacional – Maop, como referência na realização dos trabalhos auditoriais deste Tribunal de Contas e na busca da excelência como Instituição de fiscalização.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Plenário Conselheiro Emílio Martins, em Sessão Ordinária de 00 de xxxx de 2022.

MARIA DE LOURDES LIMA DE OLIVEIRA
Presidente

CIPRIANO SABINO

LUÍS DA CUNHA TEIXEIRA

ODILON INÁCIO TEIXEIRA

ROSA EGÍDIA CRISPINO CALHEIROS LOPES

FERNANDO RIBEIRO

APÊNDICE C – FORMULÁRIO DE ENTREVISTA

**ROTEIRO DA ENTREVISTA - TEMA: MANUAL DE AUDITORIA
OPERACIONAL (minuta) E PRÁTICA DE AUDITORIA OPERACIONAL**

EIXO – DESCRIÇÃO DO ENTREVISTADO

- 1) Gostaria de solicitar que o(a) Sr.(a) falasse um pouco sobre você e sobre seu envolvimento com o tema da Auditoria Operacional – cursos, auditorias realizadas.

EIXO – MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL (proposta inicial)

- 2) A partir da leitura prévia da proposta de Manual de Auditoria Operacional disponibilizado previamente, bem como da sua experiência prática profissional e conhecimentos adquiridos da sua formação pregressa:
 - 2.1 Quanto você entende ser importante a existência de um Manual de Auditoria Operacional próprio para o TCE/PA? Explique.
 - 2.2 Você identificou algum elemento que seja de difícil realização prática considerando-se seus conhecimentos e vivências? Identifique-os e informe possíveis soluções.
 - 2.3 Você identificou alguma carência ou ausência de elemento que seria fundamental constar do Manual? Qual (ais)? Porque?
 - 2.4 Você sugere algo para o aprimoramento do instrumento – MAO proposto ao TCE/PA?

EIXO – EXPERIÊNCIAS PRÁTICAS ADQUIRIDAS

- 3) Considerando-se as Auditorias Operacionais das quais você já participou e as realidades que circundam os jurisdicionados, bem como as características do Estado e do Tribunal de Contas do Estado do Pará, responda:
 - 3.1 Quais são as características peculiares aos jurisdicionados do TCE/PA que devem ser consideradas na elaboração do Manual de Auditoria Operacional?
 - 3.2 Quais são os fatores do Estado do Pará e do TCE/PA (positivos e negativos) que devem ser considerados na elaboração do Manual de Auditoria Operacional?
 - 3.3 Quais são as condutas técnicas dos auditores (em auditoria operacional) e que não são efetivas do ponto de vista das suas próprias finalidades?
 - 3.4 Faça suas livres ponderações acerca do tema e que não tenha sido formulado pergunta específica.