



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO NA
AMAZÔNIA
MESTRADO PROFISSIONAL

GILVANETE AZEVEDO FERREIRA

AUDITORIA OPERACIONAL: uma análise das melhores práticas nos Tribunais de Contas Brasileiros.

Belém - PA
2025

GILVANETE AZEVEDO FERREIRA

AUDITORIA OPERACIONAL: uma análise das melhores práticas nos Tribunais de Contas Brasileiros.

Relatório Final de Pesquisa apresentado 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 obrigatório para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de Pesquisa: Desenvolvimento e Políticas Públicas

Orientador: Prof. Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho

Coorientadora: Prof.^a Dra. Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira Smith

Belém - PA
2025

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará
Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a)
autor(a)

- F383a Ferreira, Gilvanete Azevedo.
 Auditoria Operacional: uma análise das melhores
 práticas nos Tribunais de Contas brasileiros / Gilvanete
 Azevedo Ferreira. — 2025.
 98 f. : il. color.
- Orientador(a): Prof. Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho
 Coorientação: Prof^a. Dra. Andreza do Socorro Pantoja de
 Oliveira Smith
 Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará,
 Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação
 em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, Belém, 2025.
1. Auditoria Operacional. 2. Tribunais de Contas
 brasileiros. 3. Benchmarking. I. Título.

GILVANETE AZEVEDO FERREIRA

AUDITORIA OPERACIONAL: uma análise das melhores práticas nos Tribunais de Contas Brasileiros.

Relatório Final de Pesquisa apresentado ao Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará (UFPA) como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito e Desenvolvimento na Amazônia (PPGDDA).

Data da aprovação: 30/01/2025, às 14h.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho

Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará
Docente Orientador e Presidente da Banca Examinadora

Prof. Dra. Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira Smith

Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará
Avaliador(a) Interno(a) da Banca Examinadora

Ricardo Martins Spindola Diniz

Instituto Max Planck de História do Direito e Teoria do Direito
Avaliador(a) Externo(a) da Banca Examinadora

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar as melhores práticas em auditoria operacional realizadas e indicadas pelos Tribunais de Contas brasileiros. Trata-se de pesquisa qualitativa, utilizando a análise de conteúdo para sistematização das informações extraídas dos Relatórios de Auditoria Operacional (RAOPs), que constituiu a base de dados da pesquisa. A revisão de literatura aborda as origens, evolução, normativos da Auditoria Operacional e aspectos da técnica de *Benchmarking*. O universo da pesquisa idealizado abrangeu os 33 Tribunais de Contas brasileiro, contudo, foram excluídos os que não apresentaram resposta ou o fizeram após o período da coleta de dados, tendo por amostra 24 Cortes de Contas (72,72%) das quais foram analisados 44 relatórios finais de auditoria operacional. A partir da categorização da base de dados, foi realizada a tabulação dos dados em Excel e apresentada a análise e discussão dos resultados, que constatou a ausência de padronização desse processo de fiscalização; além da apresentação plural dos achados, evidências e recomendações das equipes de auditorias; abordagem eminentemente voltada aos problemas; a iniciativa própria das Cortes de Contas para de determinação da realização de auditoria operacional superou as auditorias coordenadas/integradas; a área do Meio Ambiente consistiu no maior quantitativo da amostra. Pode-se identificar que as auditorias operacionais corroboram para o aprendizado das Cortes de Contas e da rede de controle externo brasileiro, por meio da disseminação de suas atividades de fiscalização, seus achados, suas evidências e recomendações direcionados aos órgãos auditados, apesar disso, ainda existem deficiências na comunicação e divulgação dos resultados das auditorias operacionais à sociedade o que representa obstáculo ao controle social.

Palavras-chave: Auditoria Operacional; Tribunais de Contas brasileiro e *benchmarking*.

ABSTRACT

This study aims to analyze the best practices in operational auditing carried out and indicated by the Brazilian Courts of Auditors. This is a qualitative study, using content analysis to systematize the information extracted from the Operational Audit Reports, which constituted the research database. The literature review deals with the origins and evolution of Operational Auditing, as well as aspects of the Benchmarking technique. The ideal research universe was the 33 Brazilian Courts of Auditors; however, those that did not respond or did so after the data analysis period were excluded, resulting in a sample of 24 Courts of Auditors (72.72%), of which 44 final operational audit reports were analyzed. Once the database had been categorized, the data was tabulated in Excel and the analysis and discussion of the results was presented, which found that there was a lack of standardization in the inspection process; in addition to the plural presentation of the findings, evidence and recommendations of the audit teams; an eminently problem-oriented approach; the Courts of Auditors' own initiative in determining whether to carry out an operational audit exceeded coordinated/integrated audits; the Environment area accounted for the largest number of audits in the sample. It can be identified that operational audits corroborate the learning of the Courts of Accounts and the Brazilian external control network, through the dissemination of their inspection activities, their findings, their evidence and recommendations directed at the audited bodies, despite this, there are still deficiencies in the communication and dissemination of the results of operational audits to society, which represents an obstacle to social control.

Keywords: Operational Audit; Brazilian Courts of Auditors and benchmarking

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

GRÁFICOS

Gráfico 1 – Áreas das Auditorias Operacionais.....	33
Gráfico 2 - Elementos do Relatório de Auditoria Operacional.....	48
Gráfico 3 - Técnicas mais usadas nas Auditorias Operacionais.....	50
Gráfico 4 - Tipos de Evidência da amostra.....	53
Gráfico 5 - Tipos de Recomendações.....	55

QUADROS

Quadro 1 - Literatura acerca de Benchmarking.....	25
Quadro 2 - Principais conteúdos abordados e os respectivos autores....	28
Quadro 3 – Temas e tipos de fontes documentais.....	28
Quadro 4 - Detalhamento do Corpus de Pesquisa.....	34
Quadro 5 - Livro de Códigos.....	40
Quadro 6 - Limitações das Auditorias Operacionais.....	53

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
1.1	Contextualização do tema e problema de pesquisa.....	11
1.2	Objetivos da Pesquisa	14
1.2.1	Objetivo Geral	14
1.2.2	Objetivos Específicos.....	14
1.3	Justificativa.....	14
1.4	Estrutura do Trabalho	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	O Controle Externo dos Tribunais de Contas	17
2.2	Auditoria Operacional e o aprimoramento da Gestão Pública	20
2.3	Benchmarking: a aplicação na Auditoria Operacional.....	24
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	27
3.1	Tipo ou finalidade da pesquisa	27
3.2	Sujeitos, Coleta, Análise de Dados e Limitações do Estudo.....	31
3.3	Proposta de Intervenção.....	42
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	45
4.1	Identificação da Auditoria (I.A).....	45
4.2	Relatório de Auditoria (R.A).....	49
5	CONCLUSÃO.....	56
	REFERÊNCIAS.....	58
	APÊNDICE A – GUIA DE MELHORES PRÁTICAS EM AUDITORIA OPERACIONAL.....	63

1 INTRODUÇÃO

A gestão pública enfrenta desafios contínuos para garantir a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade na aplicação dos recursos públicos. Nesse cenário, a Reforma Administrativa surge como uma resposta para modernizar a administração estatal, promover maior *accountability* e fortalecer os mecanismos de controle. Entre esses mecanismos, destaca-se a Auditoria Operacional (AO), uma ferramenta essencial para o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas. A AO não se limita à avaliação de conformidade legal ou financeira, mas visa identificar oportunidades de melhoria na gestão governamental, contribuindo para um Estado mais responsivo às demandas da sociedade.

O controle externo, estruturado constitucionalmente para assegurar a legitimidade e economicidade na gestão dos recursos públicos, é uma função indispensável em democracias modernas. No Brasil, os Tribunais de Contas desempenham um papel crucial nesse processo, fiscalizando a aplicação de recursos por meio de auditorias, cujos resultados servem como base para ações corretivas e para políticas públicas mais eficientes. Bittencourt *et al.* (2022) constata que o conceito e políticas públicas não é inequívoco e comporta diversas concepções. Trata-se de uma resposta a um problema político, socialmente relevante e de caráter público ou coletivo. A definição de Schmidt (2018) para política pública corrobora com tal finalidade, ao fixá-la como “um conjunto de decisões e ações adotadas por órgãos públicos e organizações da sociedade, intencionalmente coerentes entre si, que, sob coordenação estatal, destinam-se a enfrentar um problema político”.

Buscou-se adotar práticas de *benchmarking*, ao identificar e adaptar soluções bem-sucedidas adotadas por outras instituições, tornam-se uma estratégia fundamental para o aprimoramento das auditorias operacionais e para o fortalecimento das capacidades institucionais das Cortes de Contas.

O Tribunal de Contas da União (TCU) e outros Tribunais subnacionais, como o Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA), utilizam as diretrizes estabelecidas pelas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) para conduzir suas auditorias operacionais. Essas normas fornecem critérios e metodologias voltados para assegurar a economicidade, eficiência e efetividade das ações governamentais. A análise comparativa das melhores práticas em auditoria operacional, sob a perspectiva do *benchmarking*, permite identificar ferramentas,

metodologias e técnicas que podem ser adaptadas para atender às especificidades regionais, como no caso do Estado do Pará.

Este trabalho se propõe a explorar a relevância da AO como um instrumento de fiscalização inovador e identificar como as melhores práticas adotadas por diferentes Tribunais de Contas podem contribuir para o fortalecimento da gestão pública e do controle externo no Brasil. A análise dos modelos e métodos aplicados permitirá não apenas entender as diferenças e similaridades entre as experiências, mas também propor soluções e ajustes que potencializem a atuação das Cortes de Contas do Estado do Pará, promovendo, assim, uma gestão pública mais alinhada aos princípios constitucionais.

A pesquisa respondeu à seguinte questão: quais as melhores práticas (*benchmarking*) em auditoria operacional desenvolvidas pelas Cortes de Contas brasileiras? Com base nesse questionamento, foram analisados os procedimentos, critérios e técnicas utilizados nesse tipo de fiscalização, objetivando sistematizar e propor recomendações que otimizem a avaliação e o monitoramento das políticas públicas brasileiras.

1.1 Contextualização do tema e problema de pesquisa

Os domínios da atuação dos órgãos de controle foram expandidos para além dos aspectos financeiros e orçamentários. Para Medeiros (2021, p. 11) tal fenômeno ampliativo se coaduna com a “explosão de auditoria”, definida como o aumento das práticas de controle e monitoramento ligado aos processos de reforma da gestão (Power, 1997).

A AO desempenha um papel crucial na promoção da eficiência, eficácia e economicidade na gestão dos recursos públicos, sendo uma ferramenta essencial para o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas. Para tanto, supõe-se que a busca constante por aprimoramento exige que as práticas de auditoria operacional sejam continuamente avaliadas e aperfeiçoadas. Trata-se de uma ferramenta de controle moderno e de empoderamento do poder legislativo (Almeida, 2012), consiste num processo de coleta e análise sistemáticas de informações sobre características, processos e resultados de um programa, atividade ou organização, com base em critérios fundamentados, com o objetivo de aferir o desempenho da gestão governamental, subsidiar os mecanismos de responsabilização por desempenho e

contribuir para aperfeiçoar a gestão pública (TCU, 2020). Para tanto, parte-se da premissa de que a AO é um instrumento inovador de fiscalização e que pode contribuir para a melhoria da gestão pública, especialmente, atuando em concomitância com os gestores por meio da prevenção e não apenas correção da ação governamental.

A função de controle é inerente ao Estado, já que os recursos públicos são auferidos da sociedade e a ela são destinados, para efetivação dos direitos e garantias assegurados na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) é imperativo controlá-los para que sua finalidade seja assegurada – ou pelo menos perseguida. Diante da estrutura do Estado Brasileiro, os poderes possuem responsabilidades precípua e adjacentes que devem ser amparadas por uma estrutura e um corpo de órgãos e agentes capazes de implementar tarefas legitimadas pelo ordenamento jurídico em prol do bem comum. Dentre os poderes e órgãos que compõem a estrutura do Estado brasileiro, destaca-se o controle externo, realizado pelo Poder Legislativo e com auxílio dos Tribunais de Contas (Cortes de Contas) que são responsáveis pela fiscalização das entidades públicas e por terceiros que respondam por valores públicos, prezando pela legalidade, legitimidade e economicidade (Brasil, 1988).

A estrutura do controle externo brasileiro é complexa e sistêmica. Tem-se Cortes de Contas nas diversas esferas e com jurisdicionados distintos, para delimitar as responsabilidades e perseguir a autonomia e independência desses órgãos, que não estão ligados aos poderes, mas possuem vinculação ao Poder Legislativo. Nesse sentido, a CF/1988 discorreu sobre suas atribuições e responsabilidades, diretiva que deve ser mantida pelos Estados, Municípios e Distrito Federal em respeito ao princípio da simetria. Apesar de ser nomeado Tribunal, as Cortes de Contas são órgãos técnicos de natureza administrativa, dado o sistema jurídico adotado e a previsão constitucional, que determina a prevalência do Poder Judiciário (Brasil, 1988).

Bittencourt (2005) assim como Medeiros (2021) relacionam o peso crescente da auditoria à *New Public Management* (NPM), tratando-o como um paradigma gerencial com variedade de elementos programáticos, nascidos na administração privada, mas também absorvidos pela gestão pública. De onde decorreria também a prática da auditoria operacional, para tanto classifica-a em dois subtipos: auditoria de economia e eficiência e auditoria de programas, a despeito de parcos ajustes conceituais, corrobora com o conceito adotado pelo TCU ao reconhecer a auditoria operacional como uma avaliação sistemática de programas, atividades e sistemas de uma organização. Bittencourt (2005, p.65) também é generoso ao elencar os

benefícios esperados pela organização quando da realização de auditorias de desempenho.

No Estado do Pará, há duas das trinta e três Cortes de Contas brasileiras, são elas: o Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA) e o Tribunal de Contas dos Municípios do Pará (TCM-PA), que fiscalizam os recursos estaduais e municipais, respectivamente. O TCE-PA foi criado pela Constituição do Estado em 1947, contudo, apenas em 1951 foi implementado, após a redemocratização, possui suas atribuições elencadas no artigo 116 da Constituição Estadual de 1989, tendo como Lei Orgânica nº 81/2012. Já o TCM-PA foi inserido na Constituição do Estado por meio da Emenda Constitucional nº 13, em 1980, sendo regido pela Lei Orgânica nº 109/2016, ambos possuem 7 (sete) Conselheiros (Pará, 1989; 2012; 2016; Brasil, 1980).

Na seara do controle externo e tendo como recorte a realidade amazônica do Estado do Pará, surgiu a inquietação de compreender o papel contemporâneo das Cortes de Contas em prol de uma gestão pública mais eficiente, eficaz, econômica e efetiva, que é a investigação e fiscalização da ação pública, materializada nas políticas públicas ofertadas à sociedade. Para isso há diversos instrumentos à disposição dessas Cortes para desenvolver seu mister, contudo, o destaque deste trabalho repousa sobre a AO, ferramenta da fiscalização capaz de aferir critérios que não são estritamente legais (auditoria de conformidade) ou monetário (auditoria financeira).

As diretrizes da AO observadas nesta pesquisa são aquelas adotadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI, especificamente a Norma para Auditoria Operacional - ISSAI 3000, a qual define a auditoria operacional como o 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, eficácia e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento (INTOSAI, 2013b, pp. 7-8).

Ao analisar as melhores práticas poderão ser identificadas ferramentas, técnicas e metodologias inovadoras que podem ser aplicadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA), e contribuir para a otimização dos processos de auditoria operacional, o desenvolvimento de capacidades institucionais e a melhoria na qualidade das ações de controle. Com isso, torna-se significativo investigar as experiências exitosas de outros Tribunais de Contas, a fim de identificar oportunidades de melhoria no modelo paraense.

Desse modo, tem-se a seguinte questão-problema de pesquisa: **quais as melhores práticas (*benchmarking*) em auditoria operacional desenvolvidas pelas Cortes de Contas brasileiras?**

E para conseguir respondê-la, bem como quais os procedimentos, critérios, técnicas e ferramentas foram adotadas pelas Cortes de Contas nas auditorias operacionais quando da fiscalização do desempenho das políticas públicas brasileiras foram delineados os objetivos: geral e específicos na sequência.

1.2 Objetivos da Pesquisa

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar comparativamente as melhores práticas em auditoria operacional desenvolvidas por Tribunais de Contas brasileiros, para fortalecimento do controle externo e da gestão pública estadual.

1.2.2 Objetivos Específicos

(1). Descrever pela revisão das normatizações teóricas, quais os critérios e requisitos exigidos para implementação das auditorias operacionais, identificando intersecções, diferenças e semelhanças;

(2). Identificar os *benchmarks* em casos práticos de auditoria operacionais, realizadas pelas unidades técnicas dos Tribunais de Contas brasileiros, a partir dos relatórios de auditoria;

(3). Elaborar um guia de melhores práticas com os achados da pesquisa empírica, para proporcionar melhor compreensão aos profissionais da área e pesquisadores.

1.3 Justificativa

Trata-se do trabalho apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, em nível de mestrado profissional, cuja área de concentração busca alinhar direito e desenvolvimento com o enfoque de análise de

práticas público-privadas a fim de fomentar estudos e produção de conhecimento sobre diferentes perspectivas, desde as questões afetas à regulação, à gestão de recursos, ao estado fiscal, à sustentabilidade e à administração pública, sem perder de vista a importante reflexão dos seus impactos à cidadania e à justiça, e que coaduna com a linha de pesquisa desenvolvimento e políticas públicas, a qual se propõe a estudar e investigar práticas de processamento técnico das políticas públicas. E, a partir do controle externo, com vistas a desenvolver as expertises capazes de colaborar com a análise e construção de projetos de desenvolvimento pensados e executados na região amazônica, bem como seus impactos para a vida dos povos que nela habitam, este trabalho buscou investigar a Auditoria Operacional (AO) e propor melhorias ao modelo paraense, cujo alcance de eficiência repercute na vida da sociedade enquanto público-alvo da ação governamental.

A Auditoria Operacional representa a tendência de cooperação e colaboração defendida por alguns autores modernos, seja pela mudança do viés punitivo das Cortes de Contas, seja pela defesa de um consensualismo capaz de solucionar problemas reincidentes nas mais diversas realidades brasileiras, cujas práticas em auditoria governamental desnudam os problemas e estruturam soluções e melhores práticas que podem ser replicadas pelas Cortes de Contas.

Levando em consideração esses aspectos, segundo Gil (2022, p. 26), “o problema, antes de ser considerado apropriado, deve ser analisado sob o aspecto de sua valoração: viabilidade; relevância; novidade; exequibilidade e oportunidade”.

A oportunidade do desenvolvimento deste trabalho pode ser destacada em três âmbitos: profissional, pois se concentra no processo de avaliação da política pública, por meio do controle externo, atribuição institucional do Ministério Público de Contas; científico, uma vez que contribuirá com as pesquisas em auditoria operacional; e social, pois lida com a análise e avaliação de políticas que impactam diretamente na sociedade por meio das entregas públicas (ou de sua omissão).

Para atender ao quesito originalidade, ou, como Gil (2022) nos informa, novidade ou inovação, foi realizado um levantamento bibliométrico que, “é uma técnica para avaliar e medir os resultados de uma pesquisa bibliográfica sobre uma determinada questão de pesquisa”.

Buscou-se através de um estudo comparativo, investigar as experiências exitosas de outros Tribunais de Contas, buscando subsídios para o aprimoramento do modelo paraense. Com isso, este estudo visou contribuir para o aperfeiçoamento da

prática de auditoria operacional paraense, por meio de um estudo comparativo e propositivo.

Ademais, espera-se que os resultados deste estudo contribuam para o debate sobre a auditoria operacional no Brasil e forneça subsídios para a formulação de políticas e estratégias que fortaleçam o controle externo no Estado do Pará, promovendo a transparência, a *accountability* e a boa governança na gestão pública.

1.4 Estrutura do Trabalho

Este trabalho está estruturado em três seções ou capítulos, além desta introdução e da conclusão. A segunda seção apresenta o referencial teórico, a terceira, os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa; a quarta, o resultado e discussão dos dados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Controle Externo dos Tribunais de Contas

O controle sobre a Administração Pública é uma exigência normativa, que envolve diferentes níveis e arranjos institucionais, trata-se de dimensão crucial da ordem democrática (Arantes *et al.*, 2010).

Para Camargo (2020) o debate para criação de um tribunal de contas autônomo foi longínquo, mais tarde, capitaneado por Rui Barbosa culminou na criação do Tribunal de Contas União em 1890, pelo Decreto nº 966-A. O TCU foi alçado ao nível constitucional em 1891, na primeira Constituição da República. Somente com a redemocratização e a promulgação da CF/88 o TCU ganhou novas atribuições (Zymler, 2008). A atuação dos tribunais de contas está presente no texto constitucional atual, especificamente nos artigos 70 e 71 da CF/88, que define o papel do controle externo na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, prevendo, ainda o auxílio do tribunal de contas ao poder legislativo (Brasil, 1988).

Apesar de situado no capítulo destinado ao Poder Legislativo e ostentar a nomenclatura de “tribunal”, o legislador constituinte tomou por administrativa a natureza dos Tribunais de Contas, desta forma, não integram o Poder Judiciário (Maieto, 2021), logo, o Tribunal de Contas da União não está situado em nenhum dos Poderes da República, trata-se de órgão autônomo de estatura constitucional e atribuições próprias (Brasil, 1988).

Coelho e Rocha (2022), ao estudarem a capacidade dos Tribunais de Contas, afirmam que um sistema exige ações integradas, coerentes, convergentes e interligadas, em que um subsistema se encontra inserido num arranjo maior de controle. O sistema de controle externo brasileiro consiste num conjunto de ações de controle desenvolvidas, com procedimentos e recursos próprios, por uma estrutura organizacional que não integra aquela controlada a fim de fiscalizar, verificar e corrigir seus atos (Fernandes, 2008). A estrutura constitutiva é uma peculiaridade do caso brasileiro, que foi inspirado no modelo francês (Camargo, 2020). Os dois principais sistemas de controle externo: de Cortes de Contas e de Auditorias Gerais. Para operacionalizar estes sistemas, as Entidades de Fiscalização Superior (EFS)

possuem jurisdição sobre os estados nacionais e são órgãos máximos do controle externo (Lima, 2021).

Os Tribunais de Contas seguem o padrão metodológico internacional proposto pela INTOSAI. No Brasil, o Instituto Rui Barbosa (IRB) desempenha a função de adaptar e organizar as orientações aos Tribunais de Contas, por meio de Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Nesse sentido, ele editou a NBASP 9020, que corresponde a *GUID 9020 – Evaluation of Public Policies* da INTOSAI que orienta o modo adequado, científico e independente de avaliar as políticas públicas no âmbito dos Tribunais de Contas (IRB, 2020).

Destaca-se o contexto de urgência e ineditismo que forçou ações dos Tribunais de Contas, das cinco regiões brasileiras, para o enfrentamento da pandemia do Covid-19 a fim de garantir a efetividade das ações dos gestores públicos (Mendonça *et al.*, 2021). Os autores concluem que há uma sensível mudança nas ações institucionais dos Tribunais de Contas no âmbito da função fiscalizatória, que deixou de ser – prioritariamente – punitiva (auditoria de conformidade), para atuar de maneira colaborativa (auditoria operacional). O deslocamento do foco da auditoria operacional, da conformidade para o desempenho, resulta no igual deslocamento dos meios administrativos para os resultados sociais (Almeida, 2012).

Rodrigues (2014) afirma que o Tribunal de Contas foi progressivamente fortalecido enquanto instituição, desde sua instalação até a Constituição Cidadão de 1988. No mesmo sentido, Gertler (2018) constata avanços na atuação dos Tribunais de Contas, cujo modelo fundado na legalidade se expande para a legitimidade, a fim de melhor compreender as políticas públicas para instrumentalizá-las à solução de problemas sensíveis da população.

Antes de 1988, havia previsão constitucional apenas de auditorias financeiras e orçamentárias, com a Constituição Federal de 1988, houve a ampliação do escopo das auditorias a cargo dos Tribunais de Contas para auditorias contábeis, patrimoniais e, de forma mais significativa para a mudança do papel do controle, as operacionais. Medeiros (2021) constata que não houve uma ruptura das atribuições do TCU com a Constituição Federal de 1988, destaca, porém, como notável a previsão das auditorias operacionais, objeto desta pesquisa, o que viria por materializar a eficiência (Emenda Constitucional 19/1998). Para ele, existe uma sintonia entre as Instituições Superiores de Controle internacionais e as atribuições do TCU, quando as auditorias operacionais assumem elevada importância na rotina de fiscalização da Corte de Contas, sem,

contudo, afastar ou impedir a realização das auditorias ditas tradicionais. Para Bugarin (2000), coube à Constituição de 1988 atribuir maior incremento às competências do Tribunal de Contas da União, ao suplantando a discussão sobre a qual poder a Corte de Contas pertence, também, esclarece que a mencionada vinculação não se trata de subordinação ao Poder Legislativo. Aduz o autor que, a Emenda Constitucional nº 19/1998 tornou translúcido o dever de prestar contas das pessoas de direito privado desde que tal dispositivo constitucional assim o defina. Ao delimitar o alcance da jurisdição do TCU como a fiscalização dos atos de gestão praticados por agentes públicos ou particulares no exercício de funções públicas, salienta que a legalidade não é a única e ser avaliada tem-se, ainda, a análise da legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia (Bugarin, 2000).

Vê-se, portanto, que o Tribunal de Contas da União surge como paradigma para as demais Cortes de Contas, cujo modelo é refletido nos entes federados (Vieira, 2020), exemplo disso é a Súmula 222-TCU, cujo teor estabelece que devem ser acatadas pelos Poderes as Decisões da Corte de Contas relativas à aplicação de normas gerais de licitação.

O risco do exercício arbitrário impõe aos delegatários do poder público a necessidade de controle, que é uma decorrência natural do Estado de Direito. Para a fiscalização do desempenho das atribuições da Administração Pública, diversos atores, veículos e instrumentos surgiram no Brasil, cujas competências estão distribuídas por todos os Poderes. O intitulado controle externo incide sobre as atividades administrativas que compõe uma rede de controles criadas para ponderar a tensão entre a autoridade do Estado e a proteção do indivíduo (Rosilho, 2019).

Os Tribunais de Contas são instituições do controle externo, vinculadas ao Poder Legislativo, cuja competência constitucional reside na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (Brasil, 1988). Logo, tendo em vista a atribuição constitucional que exercem, mediante controle externo, a fiscalização técnica de bens e valores públicos, ocorre por meio de auditorias governamentais.

Para Medeiros (2023), as avaliações realizadas pelo Tribunal de Contas consistem em análises periódicas e objetivas relativa à concepção, implementação ou resultado de uma política pública, projetos ou programas planejados, em andamento ou concluídos (Brasil, 2021) e podem ser ex ante ou diagnósticas, in itinere ou de implementação ou ex post. Almeida (2012) esclarece que o trabalho de fiscalização é

desenvolvido pelo TCU por instrumentos como auditoria governamental, dando ênfase à auditoria operacional como alternativa para aferição do desempenho e não somente da conformidade. Destaca, ainda, que as novas demandas sociais e o enfoque tradicional insuficiente para interferir nas políticas públicas de forma efetiva.

2.2 Auditoria Operacional e o aprimoramento da Gestão Pública

A auditoria governamental se manifesta em diferentes modalidades, cada qual com suas nuances e objetivos específicos. Para fins desta pesquisa, serão tratadas como sinônimas as diversas denominações existentes: 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. Para Barzelay (1997), as auditorias de desempenho conquistaram protagonismo no cenário internacional.

No setor público, as auditorias podem ser classificadas em três tipos: auditoria de conformidade, auditoria das demonstrações financeiras e auditoria operacional (INTOSAI, 2013a, p. 6). As discussões deste trabalho repousam sobre a Auditoria Operacional, apenas. Para Lins (2020, p. 22) a auditoria de desempenho é mais complexa do que a auditoria de conformidade.

Intitula de “falsa polêmica” a ventilada rivalidade entre as auditorias operacional e de conformidade. Suscita argumentos constitucionais que demarcam os critérios, competências e objetivos distintos para todas as esferas de governo. Na auditoria de conformidade, a própria lei estabelece os critérios da ação de controle, enquanto na auditoria operacional tais critérios são elaborados *ad hoc* dada peculiaridade de cada auditoria. Acerca das consequências da ação de controle, nova distinção é constatada: nesta os critérios são menos imperativos, naquela, as determinações representam um cumprimento coercitivo, responsabilidades pecuniárias e imposição de sanções. (Bittencourt, 2005, p. 69).

De acordo com o TCU (2020, p. 14), Auditoria Operacional (AO) é:

O processo de coleta e análise sistemáticas de informações sobre características, processos e resultados de um programa, atividade ou organização, com base em critérios fundamentados, com o objetivo de aferir o desempenho da gestão governamental, subsidiar os mecanismos de responsabilização por desempenho e contribuir para aperfeiçoar a gestão pública.

Tal processo visa apresentar novas análises, informações e, se necessário, recomendações para o aperfeiçoamento da atividade estatal, que se destacam em

profundidade e amplitude para novas perspectivas, tornando-as mais acessíveis aos *stakeholders*, baseadas em evidências de auditoria e em análises de seus achados (INTOSAI, p. 8). Tais análises não possuem caráter estático, mas sim de flexibilidade quanto à escolha de métodos, de objetos e de critérios para a fiscalização (Matos, 2009).

A auditoria governamental passa por uma transformação, transcendendo a mera função controladora e fiscalizadora (Almeida, 2012). O novo enfoque prioriza a obtenção de resultados, com atuação preventiva e foco no assessoramento técnico aos gestores. Essa mudança visa otimizar o desempenho governamental, auxiliando os administradores na busca pela excelência na gestão dos recursos públicos.

No Brasil, o TCU tem desempenhado papel crucial no desenvolvimento e aprimoramento da auditoria operacional, buscando alinhar suas práticas aos padrões internacionais e contribuir para a melhoria da gestão pública. As auditorias operacionais desta Corte de Contas têm se concentrado em questões como a avaliação de programas, a análise de processos e a identificação de oportunidades de melhoria, com vistas a promover a transparência, a *accountability* e a eficiência na administração pública.

Para Fleischmann (2019), a Auditoria Operacional, com foco no desempenho, emergiu como instrumento essencial para a boa governança na administração pública contemporânea. Diferentemente da auditoria tradicional, que se concentra na conformidade com leis e regulamentos, a auditoria operacional visa avaliar a economicidade, eficiência e efetividade dos programas governamentais, buscando otimizar a aplicação de recursos públicos e melhorar a qualidade dos serviços prestados à sociedade. Aduz o autor que, sua importância reside na capacidade de oferecer uma visão crítica e abrangente sobre o desempenho dos programas governamentais, indo além para contribuir para a otimização de recursos, a melhoria da gestão e o alcance dos melhores resultados para a sociedade.

Para Araújo (2008), a auditoria, como técnica crucial de controle estatal, visa otimizar a alocação de recursos públicos, não se limitando à correção de desperdícios, improbidade, negligência e omissão, mas assegurando os resultados almejados pela gestão e evidenciando os impactos e benefícios sociais gerados pelas ações governamentais, a partir da atuação proativa para antecipar-se a tais ocorrências,

Há autores que convergem na definição de auditoria operacional como uma avaliação do desempenho organizacional que visa aprimorar a economicidade,

eficiência e eficácia da gestão. Segundo Araújo (2001), a auditoria operacional formula recomendações para melhoria, já Castro (2011) destaca a finalidade de verificar a eficiência na utilização de recursos e o alcance de objetivos. Cruz (2016) amplia a definição ao incluir a avaliação de ações gerenciais e procedimentos, com o objetivo de auxiliar a administração na otimização da gestão e dos resultados.

Para Bittencourt (2005), as dimensões a auditoria categorizam o foco ou a perspectiva a ser perseguida: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, residindo na última a maior dificuldade no contexto da auditoria operacional, seja pela dificuldade universal em quantificar efeitos, seja por externalidade positivas/negativas da ação auditada nas áreas da vida social, enfatizando, desta maneira o “problema da causalidade”. Aduz o autor que são múltiplos os programas que ingressam na agenda pública, fazendo emergir novos parâmetros de desempenho: a equidade, a transparência e responsabilização, a participação social e a sustentabilidade. Não obstante a existência de novos atores nesta arena da avaliação de programas, projetos e entidades, recai sobre a equidade, grande preocupação do autor, que invoca o Art. 3º, inciso III e o Art. 170, inciso III da Constituição Federal ao defender uma distribuição igualitária dos recursos entre os que possuem direito a recebê-los.

Dessa forma, a auditoria operacional prioriza os valores da eficiência e da efetividade em relação aos da economicidade e da legalidade, além das anteriores auditorias de conformidade ou de legalidade, (Pollitt, 2009). Ideias como prestação de contas, governança e qualidade, instigadas pelo fenômeno da *New Public Management* (NPM) têm contribuído para mudanças nas práticas em auditoria na gestão pública (Power, 1997).

A convergência brasileira às normas internacionais, em sede de auditoria operacional, perpassa pela ISSAI 300, que traz os princípios fundamentais de auditoria operacional e deve ser entendida em conjunto com a ISSAI 100, que fornece tais princípios à auditoria do setor público. Dividida em três seções, busca estabelecer um entendimento comum acerca dessa auditoria, como norma essencial à credibilidade, à qualidade e ao profissionalismo desse processo (INTOSAI, 2013a; 2013b).

A primeira seção da ISSAI 300 estabelece o marco referencial e define o conceito de auditoria operacional, destacando que ela fornece novas informações, análise e percepções, a fim de proporcionar recomendações para aperfeiçoamento, se apropriado. Define também a eficiência, a efetividade e a (INTOSAI, 2013b),

destacando como objetivo da auditoria operacional a promoção da governança e a contribuição para *accountability* e transparência, ao focar em áreas que podem agregar mais valor ao cidadão.

A segunda seção trata dos Princípios Gerais da Auditoria Operacional, delimitando a aplicação nas etapas de seleção de temas, identificação de objetivos, definição da abordagem e dos critérios. São eles: objetivo, abordagens, critérios, risco, comunicação, habilidades, julgamento e ceticismo, controle de qualidade, materialidade e documentação (INTOSAI, 2013b).

Na terceira seção desta norma, são tratados os Princípios relacionados ao Processo de Auditoria, enumerando as fases como sendo: planejamento (seleção de temas, pré-estudo e desenho de auditoria), execução (coleta e análise dos dados), relatório (apresentação dos resultados) e monitoramento (determinar se as recomendações resolveram os problemas identificados) (INTOSAI, 2013b). As normas de auditorias devem ser analisadas em conjunto, a ISSAI 3000 deriva da ISSAI 300 e analisa, detidamente, a auditoria operacional.

Já a ISSAI 3000, que é norma oficial para a auditoria operacional, estabelece que seus requisitos devem ser cumpridos pelas Entidades Fiscalizadoras que as adotar, a fim de conferir, às auditorias do setor público, credibilidade, qualidade e profissionalismo. Existem outros documentos da série da ISSAI 3000: a ISSAI 3100 cujas diretrizes são voltadas aos conceitos de auditoria e a ISSAI 3200 para diretrizes relacionadas ao próprio processo de auditoria, ambas não são mandatórias (INTOSAI, 2016). As EFS podem se referir à ISSAI ou pelo desenvolvimento de suas próprias normas, resguardos os Princípios Fundamentais da Auditoria Operacional, ou pela adoção dessa norma internacional (INTOSAI, 2016). Na estrutura da norma, são estabelecidos Requisitos Gerais para a Auditoria Operacional e Requisitos relacionados ao processo de auditoria: Independência e ética, Usuários previstos e partes responsáveis, Objeto, Confiança e asseguarção na auditoria operacional, Objetivo (s) de auditoria, Abordagem de auditoria, Critérios de auditoria, Risco de auditoria, Comunicação, Habilidades, Supervisão, Julgamento e ceticismo profissionais, Controle de qualidade, Materialidade, Documentação. Já para os relacionados ao Processo de Auditoria Operacional, a ênfase recai sobre: Planejamento, Seleção de Temas, Desenho da Auditoria, Execução, Relatório e Monitoramento.

A ISSAI 3000 é estruturada seguindo os moldes da ISSAI 300 e possui quatro seções: I) define o esboço da Norma Internacional e esclarece como as EFS devem referenciá-la; II) conceitua a auditoria operacional, define seus objetivos e princípios subjacentes; III) relaciona os requisitos gerais para auditoria operacional, cujos efeitos devem ser considerados antes e durante todo o processo e; IV) agrupa os requisitos relacionados às etapas do processo de auditoria. (INTOSAI, 2016). A estrutura desta norma pode ser observada claramente na formulação dos manuais de auditoria que serão objeto de considerações ainda nesta pesquisa.

2.3 Benchmarking: a aplicação na Auditoria Operacional

Para Albertin *et al.* (2021), o contexto histórico do Benchmarking se inicia com a Revolução Industrial de 1778, na Inglaterra, que marcou fortemente as mudanças e inovações na organização da produção. Os autores ainda atestam que, Ford desenvolveu a produção em massa, partindo de uma observação empírica em 1913 e, mais tarde, em 1956, Taiichi Ohno desenvolveu o “princípio do supermercado” ao observar a reposição – quase – instantânea dos produtos, já na década de 80, a HP e a Xerox desenvolveram a avaliação e a comparação de operações internas, nascia ali o benchmarking. A Xerox se reformulou e atingiu seu ápice ao conquistar o Prêmio Malcolm Baldrige Award, contribuindo para disseminar a técnica do Benchmarking nos Estados Unidos da América (EUA).

Esses marcos temporais destacados pelos autores, atribuem ao *benchmarking* a possibilidade de aprendizagem pela observação, logo, permite a transferência do conhecimento de um setor para outro. Não existe em língua portuguesa um correspondente exato para o termo *benchmarking*, que se refere ao processo de medição e respectiva comparação com um padrão referencial. Albertin *et al.* (2021) defendem que o objetivo passa a ser o aprendizado com outras empresas, ou seja, comparar-se com os melhores e aprender com eles, cujo padrão ou marca é definido como *benchmark*, que corresponde à escala ou à unidade métrica. Observa-se, portanto, conforme Quadro 1 - Literatura acerca de *Benchmarking*, que os referenciais são dinâmicos e exigem um processo contínuo de atualização.

Quadro 1 - Literatura acerca de Benchmarking

Autor	<i>Benchmarking</i>
Robert C. Camp (1994)	A busca por soluções baseadas nos melhores processos e métodos industriais, as melhores práticas, que conduzem uma empresa para o melhor desempenho.
Centro Americano de Qualidade e Produtividade (APQC, 1993)	Um processo contínuo de medição e comparação de uma organização com organizações líderes de qualquer lugar do mundo para obter informações que ajudam a organização a realizar ações para melhorar o seu desempenho.
Charles Christ (1979)	O objetivo do benchmarking é adquirir uma vantagem competitiva sustentável.
David Kearns (1982)	É o processo contínuo de medição de produtos, serviços ou práticas gerenciais, comparativamente aos melhores concorrentes ou empresas consideradas líderes
Zairi (1996)	Medição da performance em relação ao melhor dos melhores (dantotsu), através de um contínuo esforço de revisão de processos, práticas e métodos.
Kohl (2007)	Contribui com uma definição direcionada para o benchmarking com PMEs após anos de experiência em projetos na Europa.
Ribeiro (1994)	É um processo orientado de dentro para fora. Inicialmente, analisam-se os processos internos da organização e depois compara-os externamente.

Fonte: Elaborado pela própria autora (2024), com base na literatura.

Ao analisarem o benchmarking e suas aplicações, Martins *et al.* (2010) vislumbram que comportamentos e atitudes inovadoras são exigidas pelo contexto competitivo, sendo nesse ambiente de grandes mudanças, que a técnica surge como uma ferramenta para o alcance da qualidade total.

O conceito elaborado por Spendolini (1993) que define benchmarking como um processo contínuo e sistêmico de avaliação de produtos, serviços e processos, reconhecidos como representantes das melhores práticas com a finalidade de melhoria organizacional, foi cunhado pelos autores, ao enfatizar o caráter da técnica e alertar para a estrita observância do rigor metodológico, atribuindo-lhe um caráter pragmático (Martins *et al.*, (2010).

Este pragmatismo é perseguido pela pesquisa, ao se propor a investigar as experiências em controle externo a fim de identificar suas melhores práticas em auditoria operacional no Brasil. Neste ponto, é possível cotejar os aspectos conceituais entre a auditoria operacional e o *benchmarking*, grosso modo, ambos buscam o

aprimoramento e a melhoria organizacional, a partir de procedimentos iterativos para analisar/avaliar inputs por critérios metodologicamente estabelecidos.

A identificação e a análise das melhores práticas de mercado a fim de possibilitarem adaptações futuras aos que utilizarem tal técnica, definindo-a como uma ferramenta de gestão que busca praticidade e facilidade na busca por melhorias (Martins *et al*, 2010). Faz-se imperioso destacar a necessidade de uma base teórica sólida não comprometer a eficácia da técnica.

A classificação de benchmarking adotada por Spendolini (1993) e Araújo (2000), que dividem em 03 tipos: a interna, que orienta a busca por melhorias e possibilita um autoconhecimento da empresa; a competitiva, que possibilita um posicionamento de destaque; e a funcional/genérica, em que não existe competição. Essa tipologia não é excludente, seu caráter teleológico é a busca por soluções para a organização.

Esta pesquisa a buscou identificar e analisar as melhores práticas em auditoria operacional (controle externo) desenvolvidas pelos TCs brasileiros, com vistas a futuras adaptações e implementações baseadas na aplicação da técnica de *benchmarking*, trata-se de uma verdadeira ferramenta de gestão organizacional que se alinha à finalidade da própria auditoria de desempenho, qual seja, a de propor o aprimoramento da gestão pública.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nas subseções a seguir será descrito o enquadramento metodológico da pesquisa, a fim de atingir o objetivo geral de analisar comparativamente as melhores práticas em auditoria operacional desenvolvidas por Tribunais de Contas brasileiros, para fortalecimento do controle externo e da gestão pública estadual paraense; acompanhado dos objetivos específicos (1) Descrever pela revisão das normatizações teóricas, quais os critérios e requisitos exigidos para implementação das auditorias operacionais, identificando intersecções, diferenças e semelhanças; (2) Identificar os *benchmarkings* em casos práticos de auditoria operacionais, realizadas pelas unidades técnicas dos Tribunais de Contas brasileiros, a partir dos relatórios de auditoria; (3) Elaborar um guia de melhores práticas com os achados da pesquisa empírica, para proporcionar melhor compreensão aos profissionais da área e pesquisadores, o qual está subdividido em tipo ou finalidade da pesquisa; sujeitos do estudo; coleta de dados; análise de dados; limitações da pesquisa e, por fim, o percurso realizado para o alcance dos objetivos.

3.1 Tipo ou finalidade da pesquisa

Tomando como referência os respectivos objetivos da pesquisa, em termos metodológicos, quanto à utilização dos resultados, ela pode ser caracterizada como **aplicada**, voltada à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica. Além disso, “caracteriza-se por seu interesse prático, isto é, que os resultados sejam aplicados ou utilizados, imediatamente, na solução de problemas que ocorrem na realidade” (Marconi; Lakatos, 2021, p.19).

Quanto ao nível ou propósitos mais gerais, **exploratória**, por proporcionar maior familiaridade com o problema, o que fez necessário o levantamento de bibliografias de autores clássicos e contemporâneos a fim verificar convergências e divergências sobre o tema, além de se utilizar como modelos para estimular a compreensão, e **descritiva**, pela sua característica de descrever uma determinada população ou fenômenos (Gil, 2022).

Em relação aos meios ou métodos empregados para a consecução dos objetivos da pesquisa estão elencadas técnicas tais como: a pesquisa **bibliográfica** – inerente a qualquer pesquisa dessa natureza, mas destacadas abaixo as principais

bibliografias acerca dos principais conteúdos abordados -, com a apresentação e revisão dos conceitos pertinentes ao tema; **documental**, por meio de análises de documentos da instituição pesquisada e normas legais.

Foram utilizadas bibliografias de autores clássicos e contemporâneos quanto ao tema, cujas principais referências selecionadas e utilizadas, por tema, estão dispostas no Quadro 2 – Principais conteúdos abordados e os respectivos autores.

Quadro 2 - Principais conteúdos abordados e os respectivos autores

Principais conteúdos abordados	Autores(as)
Auditoria operacional e o aprimoramento da gestão pública	Araújo (2001); Castro (2011); Cruz (2016); Pollitt (2009); (Power, 1997).
O controle externo dos tribunais de contas	Zymler (2008); Maieto (2021); Fernandes (2008); Lima (2021); Mendonça <i>et al.</i> (2021); Almeida (2012); Medeiros (2023); Rodrigues (2014); Gertler (2018).
<i>Benchmarking</i>	Albertin <i>et al.</i> (2021); Martins <i>et al.</i> (2010); Spendolini (1993); Araújo (2000).

Fonte: Elaborado pela própria autora (2024).

Foram utilizadas na pesquisa documental fontes primárias e secundárias. As primárias são os documentos originais, contemporâneos ao evento ou período a que se refere a pesquisa, dentre eles, estão a legislação e documentos institucionais; bem como os dados brutos - aqueles obtidos diretamente do pesquisador com o uso de seus próprios instrumentos e experiência a fim de abordar o fenômeno do estudo (questionários, entrevistas etc.) -, e as secundárias, aquelas que se originaram ou se baseiam em outros, ou seja, em fontes primárias (Gil, 2022). No Quadro 3 – Temas e tipos de fontes documentais são apresentados os documentos utilizados no desenvolvimento da pesquisa.

Quadro 3 – Temas e tipos de fontes documentais

Tema	Documento e tipo
Norma Internacional da EFS - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público	ISSAI 100
Norma Internacional da EFS - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional	ISSAI 300
Norma Internacional da EFS - Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional	ISSAI 3100
Auditoria Operacional	Manual do TCU, TC-DF, TCE-AP, TCE-MT, TCE-MS
Avaliação de Governança em Políticas Públicas	Referencial – TCU

Implementação de Benchmarking	Manual
-------------------------------	--------

Fonte: Elaborado pela própria autora (2024).

A análise de conteúdo, enquanto técnica de pesquisa, tem demonstrado grande relevância na produção científica brasileira, com crescente utilização em diversas áreas do conhecimento, especialmente nas Ciências da Vida, como apontado por Sampaio et al. (2022). No entanto, seu estudo revela uma preocupante hegemonia do manual de Bardin de 2016, indicando uma possível estagnação metodológica na aplicação da técnica. A crítica reside na falta de atualização das discussões epistemológicas e metodológicas, limitando o avanço e o desenvolvimento da análise de conteúdo no Brasil.

Diante disso, existe um desafio para promover uma maior diversidade de autores e perspectivas metodológicas, fomentando o debate e a atualização da técnica para que a análise de conteúdo possa ser utilizada de forma mais crítica e reflexiva, explorando todo seu potencial na pesquisa científica. Para tanto, optou-se por lançar mão ao Manual de Análise de Conteúdo Categorical: Manual de Aplicação (Brasil, 2021), para enfrentar a conclusão daqueles autores sobre a ausência/fragilidade da fase de codificação nos trabalhos acadêmicos.

A literatura moderna corrobora que a análise de conteúdo como técnica de pesquisa tem se mostrado uma ferramenta valiosa, permitindo extrair informações relevantes de documentos e gerar resultados confiáveis.

Bardin (1977), define como os três polos cronológicos as etapas para desenvolvimento do método, quais sejam: 1) a pré-análise; 2) a exploração do material; 3) o tratamento dos resultados, a inferência e interpretação.

Na pré-análise, a precisão é defendida sem, contudo, prejudicar a flexibilidade, para permitir novos procedimentos, trata-se da organização propriamente dita, consistindo na leitura flutuante, na escolha dos documentos e na formulação de hipóteses/objetivos e da elaboração de indicadores Bardin (1977). A autora defende que estes fatores não se sucedem e devem estar alinhados ao objetivo da pesquisa.

Na escolha dos documentos, elegeu-se o Relatório Final da Auditoria Operacional como basilar, que de acordo com a ISSAI 300, deve ser elaborado pelos auditores/equipe de auditoria e espera-se que sejam abrangentes, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados (INTOSAI, 2013b), além de consistir no real produto da auditoria (TCU, 2020), tal norma elenca algumas informações necessárias

aos relatórios, como: o objeto, o objetivo, as questões de auditoria, os critérios, fontes de dados etc.

O ciclo de auditoria operacional, conforme apresentada na Figura 1 - Ciclo da Auditoria Operacional, foi didaticamente apresentado pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU: I) inicia-se com a seleção do tema; II) seguida da fase de planejamento; III) execução; IV) relatório; V) comentários do gestor, VI) apreciação pela Corte de Contas, VII) divulgação e VIII) monitoramento. (TCU, 2020). Logo, o corpus de pesquisa (Bardin, 1977) corresponderá **à fase do relatório**, já considerados os comentários dos gestores.

Figura 1 - Ciclo da Auditoria Operacional



Fonte: Manual de Auditoria TCU (2020).

Para obedecer às regras definidas por Bardin (1977): a) não foram estabelecidos recortes por região, tema, prazo ou quaisquer outros limitadores para composição da amostra (**exaustividade**), b) a amostra foi estimada em 72,72% do universo da pesquisa, presume-se rigorosa (**representatividade**), c) embora sejam elaborados por entes distintos, existem critérios objetivos e de observância obrigatória (**homogeneidade**), d) ao eleger como objetivo principal a investigação das melhores práticas brasileiras em auditoria operacional, tem-se por adequada a escolha do Relatório Final de Auditoria como corpus (**pertinência**).

Na formulação das hipóteses e objetivos, as diretrizes seguiram os objetivos gerais e específicos da pesquisa, não foram elaboradas hipóteses apriorísticas, dado o caráter exploratório que permeia o empirismo desta pesquisa.

Como metodologia auxiliar, foi realizada **a pesquisa** empírica documental em relatórios de auditoria dos Tribunais de Contas de todos os entes da federação. Nos

acordes de Cappi (2017), o qual ensina que a pesquisa empírica é um método de investigação que se fundamenta na observação e coleta de dados do mundo real com o propósito de responder a questões de pesquisa.

Quanto a abordagem, pontua Cappi (2017), trata-se de uma **pesquisa** qualitativa, a qual é uma modalidade de investigação que se baseou na análise de documental como fonte principal de dados. Essa modalidade de **pesquisa** é essencial em diversas áreas do conhecimento, incluindo o Direito, pois viabiliza a análise de casos específicos, a confirmação de hipóteses e a geração de conhecimento a partir da prática empírica.

3.2 Sujeitos, Coleta, Análise de Dados e Limitações do Estudo

Existem no Brasil 33 Tribunais de Contas. Destaca-se o Tribunal de Contas da União (TCU), como uma das instituições mais antigas do Brasil, criado pelo Decreto 966-A, em 07 de novembro de 1890 (Rosilho, 2019), é uma Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) brasileira, de patamar constitucional (Brasil, 1988), cuja simetria é obedecida pelos demais tribunais de contas. Os demais 32 Tribunais de Contas, tidos como tribunais de contas subnacionais (Arantes; Abrucio; Teixeira, 2005), possuem competências estaduais, distritais e municipais, estando assim regionalizados: a) Centro-oeste: 05; b) Nordeste: 10; c) Norte: 08; d) Sudeste 06 e; e) Sul: 03, além da abrangência nacional do TCU. Enfatiza-se a existência de Cortes de Contas dos Municípios, nos estados da Bahia, Pará e Goiás, órgãos estaduais, e da peculiaridade das Cortes de Contas do município de São Paulo e do Rio de Janeiro, órgãos municipais.

Para coleta de dados, adotado foi o Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC), por meio do acesso aos sites das Cortes de Contas e submissão de pedido de acesso à informação, com confirmação mediante apresentação de protocolo de solicitação. O pedido foi instruído mediante encaminhamento de ofício assinado eletronicamente, anexado comprovante de vínculo com o PPGDDA, em que foi solicitada a **indicação de 02 (duas) auditorias operacionais realizadas que resultaram em “cases de sucesso”**.

Os pedidos de acesso à informação, resguardados os meios institucionais de solicitação, foram enviados às 33 (trinta e três) Cortes de Contas, conforme a seguir:

- Tribunal de Contas da União (TCU)

- Tribunal de Contas do Estado do Acre (TCE-AC)
- Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE-AL)
- Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE-AM)
- Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE-AP)
- Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA)
- Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE-CE)
- Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC-DF)
- Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES)
- Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE-GO)
- Tribunal de Contas do Estado do Maranhão (TCE-MA)
- Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG)
- Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE-MS)
- Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT)
- Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA)
- Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB)
- Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE)
- Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI)
- Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR)
- Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ)
- Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte (TCE-RN)
- Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (TCE-RO)
- Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE-RR)
- Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS)
- Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE-RS)
- Tribunal de Contas do Estado de Sergipe (TCE-SE)
- Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP)
- Tribunal de Contas do Estado de Tocantins (TCE-TO)
- Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia (TCMs-BA)
- Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás (TCMs-GO)
- Tribunal de Contas dos Municípios do Pará (TCMs-PA)
- Tribunal de Contas do Município de São Paulo (TCM-SP)
- Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCM-RJ).

Após a formalização do pedido, algumas prorrogações de prazo e reiteração dos pedidos de informação foram recebidas 24 respostas, ausentes as manifestações

do: **TCU**, **TCE-AM**, **TCE-MA**, **TCE-RJ**, **TCE-SP** e **TCM-SP**, o quantitativo correspondente a uma parcela de 72,72% do total de Tribunais de Contas brasileiros. Ressalte-se que a região Nordeste figurou com maior número de participantes, seguida da região Norte. Portanto, a ausência de indicação ou de resposta foi utilizada como critério de exclusão do universo delimitado. Foram reiterados os pedidos de informação às demais Cortes de Contas cuja resposta não foi recebida até setembro/2024.

Apenas o **TCE-AL** emitiu resposta declinando da indicação das auditorias operacionais: *“Informamos não haver, até o presente momento, fiscalizações, realizadas por esta Corte de Contas, como escopo solicitado”*.

O **TCE-GO** e o **TCM-BA** indicaram as auditorias, sem, contudo, disponibilizar os referidos relatórios, apesar da reiteração do pedido, não se obteve êxito na inclusão da amostra, por não estarem disponibilizados em Transparência Ativa. Após a fase de coleta dos dados, o **TCU** apresentou resposta em novembro/2024, contudo, contudo foi excluído da análise, pelo decurso do prazo de análise de dados.

Dentre as respostas recebidas, houve indicação de apenas 01 auditoria operacional pelos participantes: **TCE-PB** e **TCE-RR**, cujas informações serão consideradas na pesquisa; além de indicações superiores às duas solicitadas, neste caso serão analisadas as auditorias operacionais mais recentes, desconsiderando-se as mais antigas: **TC-DF**, **TCE-MT**, **TCE-PA** e **TCM-GO**. O quantitativo das categorias da amostra está descrito no Gráfico 1 – Áreas das Auditorias Operacionais:

Gráfico 1 – Áreas das Auditorias Operacionais



Fonte: Elaborado pela própria autora (2024)

Portanto, foram lidos e sistematizados 44 Relatórios de Auditoria Operacional, totalizando 4.427 páginas, de processos de Auditoria Operacional das Cortes de Contas, conforme demonstrado no Quadro 4.

Quadro 4 - Detalhamento do Corpus de Pesquisa

Categoria	Corte de Contas	Região	Título	Pág.
Educação	TC-DF	CENTRO-OESTE	Avaliação da gestão da política educacional durante a pandemia de covid-19	134
Gestão Pública	TC-DF	CENTRO-OESTE	Sistemática de renovação contratual de serviços de natureza continuada	5
Meio Ambiente	TCE-AC	NORTE	Operacionalização do Instituto do Meio Ambiente do Acre	9
Meio Ambiente	TCE-AC	NORTE	Produção e distribuição de água tratada	36
Gestão Pública	TCE-AP	NORTE	Avaliação do Desempenho dos Centros e Atenção Psicossocial (CAPS)	150
Saúde e Bem-Estar	TCE-AP	NORTE	Avaliação do desempenho da central de licitação e contratos	72
Gestão Pública	TCE-BA	NORDESTE	Sistemática de elaboração, acompanhamento, monitoramento e avaliação do PP 2021-2015 e de elaboração do PPA 2016-2019	86
Infraestrutura e Mobilidade	TCE-BA	NORDESTE	Acessibilidade em prédios públicos	71
Educação	TCE-CE	NORDESTE	Oferta às crianças de zero a cinco anos acesso à creche/escola	111
Meio Ambiente	TCE-CE	NORDESTE	Política Estadual e/ou Programas de Ação Estaduais de Combate à Desertificação e Mitigação dos efeitos da seca e de outras políticas públicas transversais	251
Infraestrutura e Mobilidade	TCE-ES	SUDESTE	Investigação dos crimes contra o patrimônio	117

Saúde e Bem-Estar	TCE-ES	SUDESTE	Mamografia de rastreamento	82
Meio Ambiente	TCE-MG	SUDESTE	As políticas públicas municipais para mitigação dos impactos ambientais e diversificação das atividades econômicas	74
Meio Ambiente	TCE-MG	SUDESTE	A gestão estadual das atividades de Extração do minério de ferro	118
Segurança Pública e Justiça	TCE-MS	CENTRO-OESTE	Sistema Prisional	127
Segurança Pública e Justiça	TCE-MT	CENTRO-OESTE	Corpo de Bombeiros	86
Segurança Pública e Justiça	TCE-MT	CENTRO-OESTE	Sistema de Radiocomunicação da SSP	92
Meio Ambiente	TCE-PA	NORTE	Segurança em Barragens de Mineração	58
Saúde e Bem-Estar	TCE-PA	NORTE	Fiscalização dos contratos de gestão firmados com Organizações Sociais de Saúde	56
Segurança Pública e Justiça	TCE-PB	NORDESTE	Polícia Civil do Estado	53
Gestão Pública	TCE-PE	NORDESTE	Avaliação do Sistema de Preservação do Patrimônio Histórico de Olinda	46
Segurança Pública e Justiça	TCE-PE	NORDESTE	Avaliação do Programa de Saúde Ambiental - PSA	63
Gestão Pública	TCE-PI	NORDESTE	Gestão de Pessoas, atendimento e parque tecnológico do Detran/PI	61
Segurança Pública e Justiça	TCE-PI	NORDESTE	Processo de Operações Planejadas	57
Infraestrutura e Mobilidade	TCE-PR	SUL	Mobilidade urbana	71

Resíduos Sólidos e Urbanização	TCE-RN	NORDESTE	Gestão dos resíduos sólidos no âmbito do Consórcio Público Regional de Resíduos Sólidos de Seridó/RN	163
Saúde e Bem-Estar	TCE-RN	NORDESTE	Rede Hospitalar da SESAP-RN	181
Educação	TCE-RO	NORTE	Avaliação da política de formação, contratação e lotação de professores, com foco na alfabetização na idade certa na Secretaria Municipal de Educação de Porto Velho/RO	84
Infraestrutura e Mobilidade	TCE-RO	NORTE	Licenciamento de Obras no Município de Porto Velho/RO	85
Direitos Humanos e Políticas Sociais	TCE-RR	NORTE	Avaliação do Funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) do Estado de Roraima (IPER) e do Município de Boa Vista (PRESSEM)	101
Educação	TCE-RS	SUL	Educação Infantil	10
Educação	TCE-RS	SUL	Implementação do Novo Ensino Médio	69
Direitos Humanos e Políticas Sociais	TCE-SC	SUL	Rede de Atendimento à mulher em situação de violência doméstica e familiar no Estado de Santa Catarina	183
Resíduos Sólidos e Urbanização	TCE-SC	SUL	Coleta Seletiva de resíduos sólidos domiciliares do município de São José	118
Saúde e Bem-Estar	TCE-SE	NORDESTE	Atenção básica em saúde de Telha	275
Saúde e Bem-Estar	TCE-SE	NORDESTE	Atenção básica em saúde de São Francisco	174
Meio Ambiente	TCE-TO	NORTE	Avaliação da Governança das Unidades de Conservação do Estado do Tocantins - Bioma Amazônia	53
Segurança Pública e Justiça	TCE-TO	NORTE	Avaliação do Sistema Penitenciário do Estado de Tocantins, com foco na gestão e operacionalização das unidades prisionais	58
Educação	TCM-GO	CENTRO-OESTE	Educação Municipal de Goiânia	137

Educação	TCM-GO	CENTRO-OESTE	Educação Municipal de Trindade	143
Meio Ambiente	TCM-PA	NORTE	Licenciamento Ambiental voltado à avaliação institucional - SEMMA/Marabá/PA	77
Resíduos Sólidos e Urbanização	TCM-PA	NORTE	Atividades de Coleta e Transporte de Resíduos Sólidos Domiciliares Urbanos do Município de Castanhal/PA	86
Infraestrutura e Mobilidade	TCM-RJ	SUDESTE	Avaliação dos impactos socioeconômicos decorrentes do atraso na execução das obras do Corredor BR Transbrasil	207
Meio Ambiente	TCM-RJ	SUDESTE	Áreas de proteção ambiental e Parques Naturais Municipais	137

Fonte: Elaborado pela própria autora (2024).

De posse dos Relatórios de Auditoria Operacional, a partir da seleção do corpus de pesquisa, foi realizada a leitura e a sistematização em arquivo do Microsoft Excel a partir do Livro de Códigos oriundo da aplicação da técnica de Análise de Conteúdo de Bardin. Então, foram realizadas as análises dos dados e informações a serem apresentados no capítulo seguinte.

Tabela 1 - Detalhamento por Corte de Contas e por Região

Região	Quantidade Tribunais de Contas (TCs)	Quantidade de TCs participantes	Quantidade de Relatório de Auditoria Operacional (RAOP)
Centro-Oeste	05	04	07
Nacional	01	0	0
Nordeste	10	07	12
Norte	08	07	14
Sudeste	06	03	06
Sul	03	03	05
Total	33	24	44

Fonte: Elaborado pela própria autora (2024)

Utilizou-se a pesquisa documental como instrumento de coleta dos dados, a partir dos Relatórios de Auditoria Operacional, manual de auditoria e legislações afins. Algumas Cortes de Contas disponibilizam suas fiscalizações e resultados em

Transparência Ativa, possibilitando a consulta *on-line*, porém parcela significativa dos TCs ainda não as disponibiliza na internet.

A análise qualitativa de documentos permite explorar significados, contextos e relações presentes nos registros documentais, contribuindo para a construção de conhecimento e a elaboração de interpretações aprofundadas sobre o tema em estudo. Esse método é amplamente utilizado em diversas áreas do conhecimento, proporcionando uma abordagem rica e detalhada na investigação de questões complexas e multifacetadas (Cappi, 2017).

Aplica-se, ainda, o método **de análise de conteúdo**. Para Bardin (1977), a análise de conteúdo é uma técnica de investigação que busca descrever de forma objetiva, sistemática e quantitativa o conteúdo manifesto da comunicação. Essa abordagem visa examinar mensagens, textos, discursos e outras formas de comunicação para identificar padrões, temas, significados e relações presentes no material analisado. Por meio da análise de conteúdo, é possível extrair informações relevantes, compreender contextos e interpretar significados subjacentes, contribuindo para a geração de conhecimento em diversas áreas, como psicologia, sociologia e comunicação (Bardin, 1977).

Frisa-se, contudo, que a **análise de conteúdo** é compatível com o método qualitativo. Durante a evolução da análise de conteúdo, houve um debate entre procedimentos quantitativos e qualitativos. Alguns defendiam a validade de uma análise qualitativa, destacando a importância da inferência e interpretação dos dados, independentemente de serem baseados em indicadores quantitativos. Portanto, a análise de conteúdo pode ser realizada de forma qualitativa, focando na compreensão aprofundada dos significados, contextos e relações presentes no material analisado, sem necessariamente se restringir a medidas quantitativas (Bardin, 1977).

Buscou-se realizar a análise comparada para investigar elementos, características, ou fenômenos semelhantes e diferentes entre dois ou mais casos, com o objetivo de identificar padrões, diferenças significativas, relações de causa e efeito, ou tendências. Essa abordagem permite uma compreensão mais profunda dos objetos de estudo, destacando semelhanças e contrastes que podem fornecer insights valiosos para a pesquisa (Silva, 2016).

Na pesquisa, a análise comparada pode ser realizada de diversas formas, como por meio de estudos de caso, análise de dados quantitativos e qualitativos, revisões sistemáticas da literatura, entre outras técnicas. Essa abordagem é

amplamente utilizada em diversas áreas do conhecimento, como ciências sociais, ciências políticas, economia, educação, entre outras, para examinar diferentes contextos, teorias, políticas ou práticas e entender melhor suas nuances e implicações (Silva, 2016).

A análise comparada permite aos pesquisadores identificarem padrões recorrentes, determinar a influência de variáveis específicas, avaliar a eficácia de intervenções ou políticas, e gerar novas perspectivas sobre o tema em estudo. É uma ferramenta poderosa para a pesquisa acadêmica e aplicada, contribuindo para o avanço do conhecimento e a tomada de decisões embasadas em evidências (Silva, 2016).

Preliminarmente, realizou-se a revisão bibliográfica em publicações de periódicos, livros, artigos e dissertações que consistiam na revisão da literatura em auditoria operacional realizada pelos Tribunais de Contas brasileiros, em suas diretrizes normativas e acerca da técnica de *Benchmarking*.

Em seguida, procedeu-se coleta de auditorias operacionais indicadas pelas Cortes de Contas a partir do critério de escolha de “melhores práticas”, destacando-se parâmetros de análise de acordo com os normativos ISSAI 300 e ISSAI 3000 e manuais de auditorias existentes, para sistematização das informações disponibilizadas. O passo seguinte, resultou na análise e discussão dos resultados alcançados na pesquisa de acordo com a amostra selecionada, de acordo com a categorização e análise dos Relatórios de Auditoria Operacional indicados. Culminando na elaboração de um Guia de Melhores Práticas em Auditoria Operacional.

Como limitações da pesquisa, pode-se considerar a ausência de manipulação de dados por outra ferramenta tecnológica, além da impossibilidade de aprofundamento nos critérios das auditorias operacionais, dada a pluralidade dos objetivos estudados, por conseguinte, o recorte desta pesquisa, ficou adstrito às informações constantes nos relatórios recebidos, cujo marco temporal possivelmente não contemple a totalidade das técnicas adotadas atualmente pelas Cortes de Contas.

Foram analisados 44 relatórios indicados pelas Cortes de Contas, para a tabulação das informações disponíveis nos Relatórios de Auditoria Operacional, foram selecionados os principais elementos da auditoria operacional e sistematizados conforme as normas já destacadas no referencial teórico. Os elementos analisados dos relatórios foram: objeto, objetivos, abordagem, dimensão, critérios, achados,

métodos de coleta e análise, limitações, conclusões, encaminhamentos (determinações e recomendações).

Por conseguinte, apresenta-se as categorias definidas para compor a codificação dos dados para persecução dos objetivos estabelecidos no escopo desta pesquisa, conforme Quadro 5 - Livro de Códigos, a seguir.

Quadro 5 - Livro de Códigos

EIXO	CATEGORIA	SUBCATEGORIA	DESCRIÇÃO
Identificação da Auditoria (I.A.)	I.A.01 - CORTE DE CONTAS		Qual Tribunal de Contas realizou a auditoria
	I.A.02 - OBJETO		
	I.A.03 - NÚMERO DA PROCESSO		Processo de identificação na Corte de Contas
	I.A.04 - EQUIPE DE AUDITORIA		Constituição da Equipe de auditoria, incluso o supervisor
	I.A.05 - PÁGINAS DO RELATÓRIO		Número de páginas do relatório analisado
	I.A.06 – ÁREA		Área da política pública auditada
	I.A.07 - ORIGEM DA AUDITORIA	I.A.07.1 – INTERNA I.A.07.2 – EXTERNA	
	I.A.08 - MANUAL		Manual de Auditoria Operacional adotado
	I.A.09 - ÓRGÃOS ENVOLVIDOS		
	I.A.10 - PERÍODO DA FISCALIZAÇÃO		
	I.A.11 - PERÍODO DA REALIZAÇÃO		
	I.A.12 - DURAÇÃO DAS AUDITORIAS		Tempo médio das auditorias calculado em meses estimados
Relatório de Auditoria (R.A)	R.A.01 - DIMENSÃO DA AUDITORIA	R.A.01.1 - EFICIÊNCIA R.A.01.2 - EFICÁCIA R.A.01.3 - ECONOMICIDADE	

		R.A.01.4 - EFETIVIDADE	
	R.A.02 - TIPO DE ABORDAGEM	R.A.02.1 - A SISTEMAS R.A.02.2 - A RESULTADOS R.A.03.3 - A PROBLEMAS	1 examinar o funcionamento de sistemas de gestão; 2 examinar o atingimento do objetivo/produto 3 examinar as causas dos problemas (ISSAI 300, p.6)
	R.A.03 - NATUREZA DA EVIDÊNCIA	R.A.03.1 - FÍSICA R.A.03.2 - TESTEMUNHAL R.A.03.3 - ANALÍTICA R.A.03.4 - DOCUMENTAL	1 técnicas de inspeção física e observação (fotos vídeos, mapas gráficos, tabelas de registro) 2 informações prestadas por terceiros (questionário, entrevistas) 3 inter-relação de dados (tabelas, quadros, meio físico ou eletrônico pela equipe de auditoria) 4 fontes internas e externas, relatórios, memorandos, atas, contratos.
	R.A.04 - QUANTIDADE DE RECOMENDAÇÕES		
	R.A.05 - TIPO DE RECOMENDAÇÃO	R.A.05.1 - FOCO NA CONDIÇÃO; R.A.05.2 - FOCO NA CAUSA; R.A.05.3 - FOCO NA CONSEQUÊNCIA	1 corrigir condição encontrada 2 evitar que condição ocorra novamente 3 corrigir prejuízos decorrentes
	R.A.06 - TIPO DE BENEFÍCIOS	R.A.06.1 - FINANCEIRO; R.A.06.2 - NÃO-FINANCEIRO	1 representado monetariamente 2 não representado monetariamente
	R.A.07 - QTD DE QUESTÕES		
	R.A.08 - QTD DE CRITÉRIOS		
	R.A.09 - QTD DE ACHADOS		
	R.A.10 - FONTES		
	R.A.11 - MÉTODOS DE COLETA		

	R.A.12 - MÉTODOS DE ANÁLISE		
	R.A.13 - LIMITAÇÕES		
	R.A.14 - CONCLUSÕES		
	R.A.15 - RECOMENDAÇÕES		

Fonte: Elaborado pela própria autora (2024)

3.3 Proposta de Intervenção

O Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia (PPGDDA) prioriza pesquisas que gerem resultados inovadores e com aplicação prática imediata no âmbito profissional. As pesquisas devem abordar temas como: o processamento jurídico de políticas públicas; a análise e construção de projetos de desenvolvimento na Amazônia e seus impactos socioambientais; as relações público-privadas; os instrumentos de controle e governança pública; e os modelos de tributação e técnicas de arrecadação, incluindo justiça fiscal, transparência fiscal, conflitos federativos, incentivos fiscais e disciplina internacional de tributação. O objetivo final é contribuir para o desenvolvimento sustentável da Amazônia.

A pretensão inicial desta pesquisa foi de incrementar a proposta do Manual de Auditoria Operacional, desenvolvido pelo Conselheiro-Substituto e egresso do PPGDDA/UFGA, submetida ao TCE-PA, contudo, pelo recorte das fontes primárias analisadas, foi elaborado um Guia de Melhores Práticas em Auditoria Operacional.

Logo, o produto da pesquisa consiste no Desenvolvimento de processos e técnicas, "cuja finalidade é contribuir com propostas de processos e técnicas voltadas a resolução de um problema" (Pará, 2023, p. 22). A intervenção pretendida repousa na pretensão de que as conclusões desta pesquisa contribuam para a avaliação dos resultados das auditorias operacionais no Estado do Pará e no Brasil.

Para tanto, foram considerados os fundamentos normativos e análise dos Relatórios Finais de Auditorias (Quadro 4 - Detalhamento do Corpus de Pesquisa) para elaboração do Guia de Melhoras Práticas em Auditoria Operacional, especificamente, quanto às fases de Planejamento, Execução e Monitoramento (INTOSAI, 2013b). A elaboração deste produto, consistiu da análise de conteúdo dos relatórios, mapeamento dos manuais de auditoria operacional disponíveis e

normativos obrigatórios e não obrigatórios adotados pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores brasileiras.

O guia (Apêndice – A) foi elaborado com a síntese dos achados oriundos das melhores práticas apontadas pelos tribunais de contas, sem, contudo, pretender exaurir o tema, mas sim, revestir-se de mais um artefato capaz de contribuir para o estudo e a execução da auditoria operacional, a partir de uma abordagem empírica recente, quanto à avaliação das políticas públicas e seu aprimoramento.

Tendo por parâmetros as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 100, 300, 3000, 3100; os manuais de auditoria operacional do TCE-SC, TCU, TCDF, TCE-MS, TCE-AM, TCM-PA e TCE-MT; a Norma Brasileira de Auditoria do Setor Pública (NBASP) 3910 e 3920, além dos relatórios de auditorias objeto desta pesquisa e inspirado no Guia de Boas Práticas para realização de Auditorias Internas de Segurança Operacional, no Guia de Boas Práticas para Auditorias Internas de SGSO e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional, o documento está estruturado em cinco partes: Apresentação, Conceitos, Diretrizes Normativas e Contexto Prático, Benchmarking da análise dos relatórios em Auditoria Operacional e Apêndice.

Na apresentação, inicialmente, foram destacados o contexto, o objetivo, o processo de elaboração e o conteúdo do guia. Em seguida, foram abordados os principais conceitos em auditoria governamental. As diretrizes normativas e o contexto práticos detalham as principais ISSAIs abordadas na pesquisa e que nortearam a análise do benchmarking dos relatórios de auditoria operacional coletados. No capítulo de Benchmarking da análise dos RAOPs foram sintetizados os principais achados e sistematizadas as melhores práticas em auditorias operacionais, além de compilados em painel elaborado no Power BI (Disponível em: <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrljoiNWMyNmI0MTktNzM4Ni00MTY2LWJiMTgtNWMyNmQyOTIiOGMylwiwidCI6IjQ3MDMxMGM4LWFjMTAtNDFiYi1hMTg4LTY2MGFI-MjBiNDVINSJ9&pageName=6ad90ea4dce030900470>).

Na aplicação estão sistematizados todos os relatórios e informações organizadas de acordo com a codificação adotada nesta pesquisa (vide Quadro 5 - Livro de Códigos). Portanto, é possível visualizar informações acerca da Identificação da Auditoria (período, equipe de auditoria, principal abordagem, questões de auditorias, achados etc.) e do Relatório de Auditoria (recomendações, determinações, técnicas utilizadas, encaminhamentos etc.). Trata-se de um verdadeiro repositório

para facilitar a compreensão dos achados da pesquisa, além de fundamentar, empiricamente, as melhores práticas relacionadas no guia.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Com intuito de sistematizar e comparar as práticas desenvolvidas nos processos de auditoria, foram realizados exames de 44 (quarenta e quatro) Auditorias Operacionais, de 24 (vinte e quatro) Cortes de Contas brasileiras. Para isso, foram coletadas informações acerca dos requisitos teóricos disponíveis nas normas afins, cujos resultados serão apresentados na sequência.

O resultado das auditorias operacionais, descritos nos relatórios analisados, demonstrou coerência e alinhamento aos princípios e diretrizes das normas da INTOSAI, bem como aos que adotaram um manual de procedimento técnico, o que representou a minoria apenas 19 dos 44 RAOPs fizeram menção a um manual de auditoria operacional como diretriz para a realização dos trabalhos pela equipe de auditoria. Apesar disso, não se pode alegar a ausência completa de parâmetros pela equipe de auditoria, cujos objetivos, critérios questões foram devidamente registradas nos documentos analisados.

Optou-se por apresentar os relatórios por temática/critério e, apesar da discriminação do conteúdo das auditorias (Quadro 01), para manter a descrição quanto às Cortes de Contas, os relatórios serão mencionados pela denominação de Auditoria Operacional “AO”, ordenados de 01 a 44: “AO1”, “AO2”, ... “AO44”.

Da análise das fiscalizações realizadas pelas Cortes de Contas, constatou-se que a auditoria operacional mais antiga foi finalizada no primeiro semestre de 2005 (AO24) e a mais atual foi encerrada em março de 2023 (AO34). Para inclusão no corpus de pesquisa, não foi exigido o julgamento pelo Tribunal (Acórdão), foi considerada suficiente a indicação pela Corte de Contas, pois o objetivo da pesquisa reside em seu aspecto técnico e não político-institucional.

4.1 Identificação da Auditoria (I.A)

As Cortes de Contas que participam desta pesquisa já foram relacionadas no Quadro 01, trata-se de 24 tribunais dos 33 existentes, os temas e objetos das auditorias operacionais também estão demonstrados no quadro.

O Relatório Final da Auditoria Operacional é o produto derradeiro desse processo de fiscalização, consolida a descrição ordenada e minuciosa dos fatos constatados pela equipe de auditoria, com base nas evidências coletadas (Araújo,

2008). Além de comunicar a avaliação do Auditor sobre o objeto, também consiste num instrumento de avaliação do próprio trabalho desenvolvido. Tal exposição fundamentada, descreve os “Achados” e culmina na proposição de sugestões capazes de aprimorar a gestão pública. Não há uma norma nacional, logo, cabe às Cortes de Contas estabelecerem e seguir padrões alinhados às normas da INTOSAI.

Para responder ao quesito da “origem da auditoria”, se interna ou externa, ficou demonstrado que 13 RAOP representam iniciativas/motivação externa à Corte de Contas. Destas, as AO3 e AO4 oriundas do mesmo Tribunal resultaram da iniciativa do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX¹); a AO37, resultou de iniciativa da “*A Associação Nacional do Ministério Público de Contas (AMPCON) lançou, em 1º de julho de 2011, a campanha nacional Ministério Público de Contas pela Acessibilidade Total*”. As AO8 e AO30, da categoria de Segurança Pública e Justiça, resultaram de iniciativa do Conselho Nacional de Procuradores Gerais de Contas – CNPGC, em que o TCU aprovou em Sessão Plenária a realização de Auditoria Coordenada no Sistema Penitenciário Brasileiro. O projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com foco na Redução da Desigualdade Social (CERDS) implementado a partir de um acordo de cooperação técnica entre o Ministério do Governo Britânico para o Desenvolvimento Internacional (DFID) e o Tribunal de Contas da União (TCU) entre os anos de 2002 e 2006, foi a iniciativa do AO24, tal programa “*visa avaliar programas governamentais e modelos regulatórios de serviços públicos com foco na redução das desigualdades sociais no Brasil e contribuir para uma maior transparência na prestação de contas do gasto público (accountability) e para o fortalecimento do “controle social”*”. A AO15 resultou de “*acordo de cooperação firmado entre a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa (IRB) para a realização da auditoria coordenada nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) instituídos por Estados, Municípios e Distrito Federal*”. As AO5 e AO6, da mesma Corte de Contas, originaram-se do “*Programa Integrado de Auditorias no exercício de 2018, denominado Programa De Olho nas Escolas (POE²)*, que compreende a realização de auditorias segundo as Normas Internacionais das

¹ O Promoex foi uma iniciativa única de modernização do sistema de controle externo brasileiro, com potenciais impactos em todo ciclo orçamentário e financeiro de governos, pela proeminência que os Tribunais de Contas assumem na fiscalização de governos (Flávia *et al*, 2018)

² O POE foi desenhado a partir de experiências do banco de boas práticas dos Tribunais de Contas do Brasil, mantido pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON).

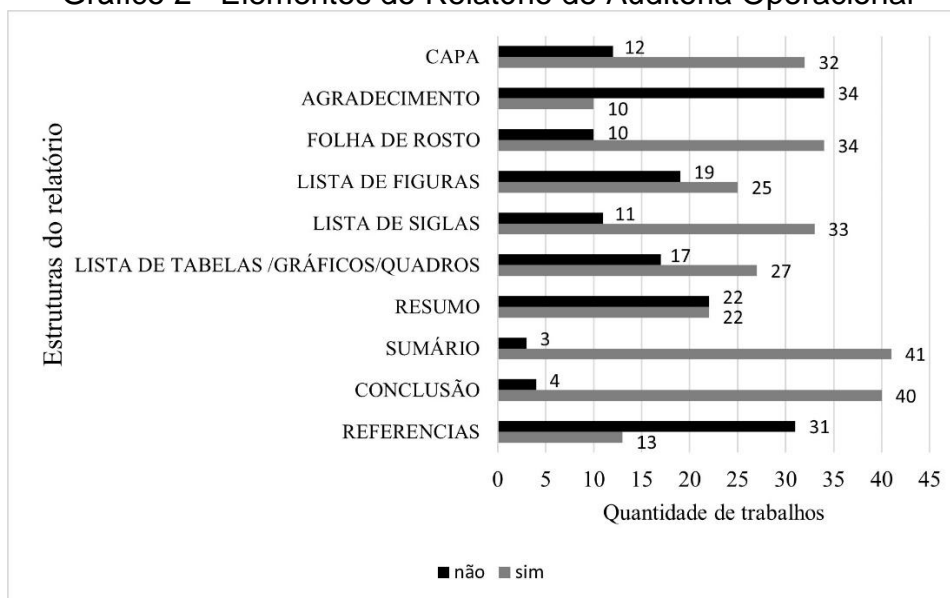
Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) de nível 3 e 4, emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)”, com o apoio da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), resultante da mesma Resolução, a AO35, também é destaque da categoria da Educação. O Projeto Integrar³, foi impulsionador de três relatórios da amostra, as AO14, AO27 e AO36.

Ao propor um modelo de Manual de Auditoria Operacional para o **TCE-PA**, Mello (2023) realizou levantamento acerca dos Manuais de Auditoria Operacional brasileiros, tendo o **TCU** como paradigma, destacou a existência de manuais específicos no **TCE-AM**, **TC-DF**, **TCE-MS** e **TCE-MT**. No decorrer desta pesquisa, constatou-se que o **TCM-PA** também elaborou manual próprio para esta modalidade de auditoria, em 2018, além do **TCE-AP** e, mais recente, o **TCE-SC**, divulgou em 2024 seu próprio manual.

Da amostra analisada, 19 (AO1, AO2, AO3, AO5, AO6, AO16, AO17, AO25, AO28, AO29, AO33, AO34, AO35, AO36, AO39, AO40, AO42, AO43, AO44) das 44 auditorias operacionais destacaram a adoção de **manual** de auditoria para a realização dos trabalhos. Destas, 12 foram realizadas tendo como base manual de auditoria próprio, dos quais 06 (seis) adotaram subsidiariamente, o manual do TCU no desenvolver dos trabalhos. Já as 25 restantes, não declararam nos relatórios se houve adoção de manual de auditoria operacional, cuja estrutura dos RAOPs está identificada, conforme Gráfico 2 - Elementos do Relatório de Auditoria Operacional, a seguir.

³ O Projeto Integrar teve origem em acordo de cooperação celebrado em 2018 entre o TCU e a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, cujo objetivo foi a elaboração de estudos para aperfeiçoamento do controle externo de políticas públicas descentralizadas a fim de induzir maiores impactos e melhorias na ação governamental. A estratégia adotada priorizou áreas-chave da Administração, entre elas a Educação; assim, foi criado grupo temático (GT) para esta área, composto inicialmente por representantes do TCU e de diversos TCs Estaduais.

Gráfico 2 - Elementos do Relatório de Auditoria Operacional



Fonte: Elaborado pela própria autora (2024)

As Auditorias Operacionais são desenvolvidas por técnicos das Cortes de Contas que, a depender da complexidade do objeto auditado, poderão contar com apoio externo, sem, contudo, transferir a responsabilidade da Equipe de Auditoria e tampouco afastar a figura do Coordenador da Auditoria (INTOSAI, 2013b). Foi coletado o dado da quantidade de membros que atuaram nessas fiscalizações. Na amostra, obteve-se a média de 4,23 servidores por fiscalização, incluída a figura do Coordenador e excluída a participação dos estagiários, portanto, foram 182 servidores envolvidos nas atividades de fiscalização, tendo o menor grupo de auditores 02 (dois) e o maior, 8 (oito).

De outro lado, acerca dos órgãos envolvidos nas auditorias operacionais, foi mensurada a quantidade de órgãos auditados por relatório, verificou-se que 61,36% das fiscalizações ocorreram em apenas um órgão, ou seja, em 27 dos 44 relatórios. Apesar disso, a versatilidade e o escopo da auditoria operacional, por vezes, acabam por extrapolar e alcançar órgãos afins. De fato, na amostra analisada, os auditores tanto buscaram informações em outros órgãos/entidades quanto emanaram recomendações e determinações a eles. Importante destaque merece ser feito à AO12, cujo alcance direto resultou em 09 (nove) órgãos auditados na categoria de Direitos Humanos e Políticas Sociais.

Quanto ao período fiscalizado, tal registro não foi identificado em 07 (sete) relatórios (AO5, AO17, AO20, AO24, AO36, AO37, AO39). Dos 37 restantes, a média é de 2,43 anos, 15 deles possuem a medida de 01 (um) ano de período fiscalizado.

Necessário relatar que o maior período investigado foi apontado na AO43, categoria Gestão Pública, que avaliou aspectos da área de Licitação e Contratos. Ao questionar sobre a duração da realização da auditoria, a informação não foi identificada em 22 (vinte e dois) relatórios. Aos que fizeram constar no RAOP, o intervalo do planejamento da fiscalização, com média foi de 5,41 meses, sendo o menor prazo em 03 (três) meses e o maior, em 13 (treze), respectivamente, AO27 e AO12.

4.2 Relatório de Auditoria (R.A)

Sendo a Auditoria Operacional um exame objetivo e sistemático de uma organização, programa, atividade ou função seu objetivo reside em “identificar oportunidades de melhoria para alcançar economicidade, eficiência, eficácia e efetividade” (Araújo, 2008, p. 39), na análise dos relatórios, também se buscou aferir suas **dimensões**, que não são excludentes, logo, é possível que uma mesma auditoria se debruce sobre vários aspectos:

- Economicidade: minimizar os custos dos recursos (ISSAI 300/11);
- Eficiência: obter o máximo dos recursos disponíveis (ISSAI 300/11);
- Efetividade: atingir os objetivos preestabelecidos e alcançar os resultados pretendidos (ISSAI 300/11), incorpora o conceito de eficácia.

Depreende-se da amostra que 02 (dois) relatórios buscaram avaliar as quatro dimensões da Auditoria Operacional (AO10 e AO40); 13 (treze), avaliaram apenas a Eficiência; 04 (quatro), a Eficiência e Eficácia (AO12, AO28, AO34, AO39); 02 (dois), a Eficácia e a Efetividade (AO1 e AO4); 01 (um), AO36 avaliou a Eficiência, Eficácia e Efetividade. Tal delineamento ocorreu com base na análise do tema e nas questões de auditoria.

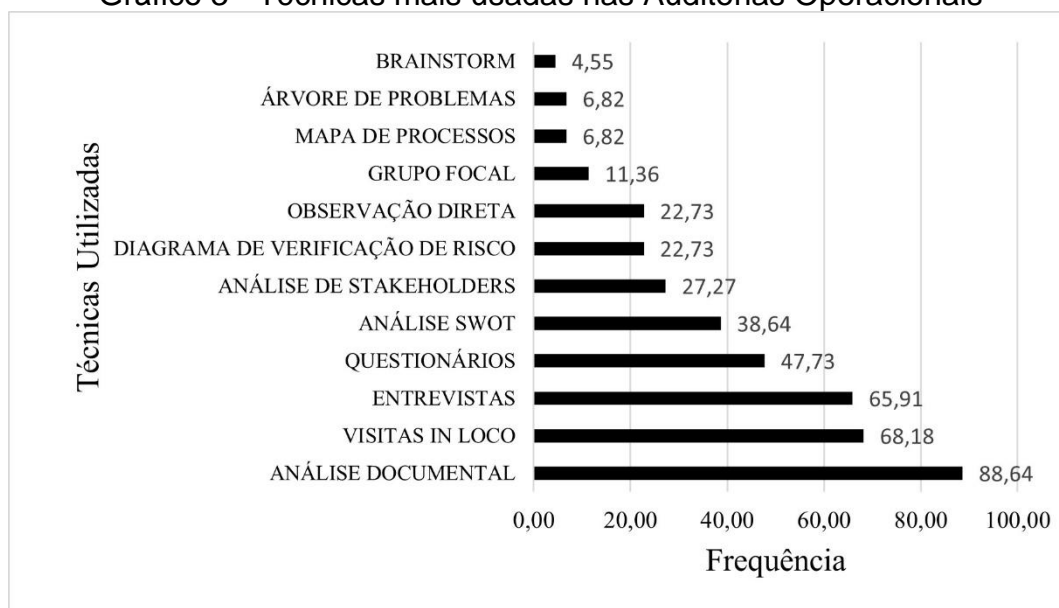
Ao questionar o tipo de abordagem dessas auditorias operacionais, é determinada a natureza do exame que será realizado, classifica-se em (ISSAI 300, p. 6):

- a sistemas: examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão;
- a resultados: avalia se os objetivos de resultado ou de produto foram atingidos; ou

- a problemas: verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios de critérios.

Ao desenvolver os trabalhos da Auditoria Operacional, a equipe faz uso de diversas técnicas, seja na fase de planejamento, seja na fase de execução da fiscalização, que fornecerão subsídios para a coleta e análise das informações que serão apresentadas no Relatório Final. Buscando compreender quais são os procedimentos mais recorrentes na amostra, obteve-se os seguintes resultados:

Gráfico 3 - Técnicas mais usadas nas Auditorias Operacionais



Fonte: Elaborado pela própria autora (2024)

Considerando que o documento basilar da pesquisa foi o relatório final de AO, o Gráfico 3 - Técnicas mais usadas nas Auditorias Operacionais apresenta as técnicas que foram mencionadas nesse documento. Os trabalhos da equipe, após ato de formalização da fiscalização, iniciam-se com a exploração do objeto de pesquisa, por consequência, a Análise Documental se faz indispensável para o primeiro contato e planejamento da auditoria, logo, a ausência de sua menção em 05 relatórios (AO6, AO18, AO39, AO41, AO43), pode não significar ausência de uso, mas possivelmente, ausência de citação.

Na AO1, foram utilizadas duas técnicas exclusivas que não foram repetidas na amostra. Ao investigar o Meio Ambiente, a equipe de auditoria se valeu de técnicas de indagação escrita, criada pela *World Wide Fund for Nature* (WWF) para verificação da implementação e das vulnerabilidades de Parque Municipal, além do método *Rapid Assessment and Priorization of Protected Area Management* (RAPPAM), ambas já

eram utilizadas por essa Corte de Contas desde 2004, mas não houve adoção dessas técnicas nas outras auditorias do Meio Ambiente (AO3, AO7, AO27, AO31, AO32, AO36, AO41).

A técnica de pesquisa telefônica foi utilizada pela equipe de auditoria ao investigar a realização da separação do lixo reciclável, em fiscalização de Resíduos Sólidos e Urbanização (AO11): *“foram realizadas 749 ligações nos meses de outubro e novembro”*, com o objetivo de aferir se a Prefeitura Municipal estava prestando orientações de maneira satisfatória à população.

Na AO19, houve, ainda, um registro exclusivo da técnica de Análise de Benchmarking: *“que toma como critério o estudo sobre o desempenho hospitalar no Brasil promovido pelo Banco Mundial e conduzido pelos pesquisadores La Forgia e Couttolenc”*, em fiscalização da categoria de Saúde e Bem-Estar, para constatar que os indicadores do desempenho hospitalar eram insuficientes. Ao estabelecer um critério referente para analisar a situação do órgão, a equipe de auditoria foi capaz de mensurar indicadores (*benchmarks*) que contribuíram para avaliação do desempenho e consequente proposição de melhorias. Intuito compartilhado pelo objetivo desta pesquisa ao utilizar esta mesma técnica.

Buscando compreender o Tipo de Benefício esperado, se financeiro ou não-financeiro, nos processos de fiscalização, observou-se que, a partir das Conclusões e Propostas de Encaminhamentos, a AO15 (Direitos Humanos e Políticas Sociais) foi a única a destacar um benefício financeiro claro: *“providenciar registro contábil das reservas matemáticas previdenciárias”*, *“providenciar que as projeções financeiras e atuariais sejam baseadas em indicadores macroeconômicos”*. Da amostra estudada, já foi mencionado que a dimensão “Economicidade” foi objeto de 10 auditorias operacionais e em 22 relatórios foram destacados valores monetários, caracterizados como “montantes auditados”, contudo, a abordagem não ocorreu aos moldes de uma auditoria financeira, os valores foram referenciados para subsidiar as situações encontradas e a relevância da avaliação daquela política pública. As recomendações constantes nesses relatórios, ainda que resultem em benefícios capazes de repercutir financeiramente, não foram consubstanciados nas recomendações ou determinações exaradas, após as conclusões da equipe de auditoria.

As questões de auditoria são elaboradas na Fase de Planejamento da auditoria operacional e servirão de base para os trabalhos de auditoria. Em cinco relatórios (AO21, AO22, AO27, AO29, AO41), elas não foram reproduzidas na íntegra,

contudo, não é possível afirmar que elas não foram definidas ao início dos trabalhos, mas tão somente, não foram reproduzidas na íntegra no Relatório Final de Auditoria. A média de questões de auditoria por relatório é de 3,56, em 05 (cinco) relatórios (AO2, AO4, AO14, AO26, AO43) houve apenas uma questão e na AO20 foram fixadas 08 (oito) questões. Nessa mensuração, não foram consideradas as subquestões estabelecidas para simplificar os trabalhos de fiscalização.

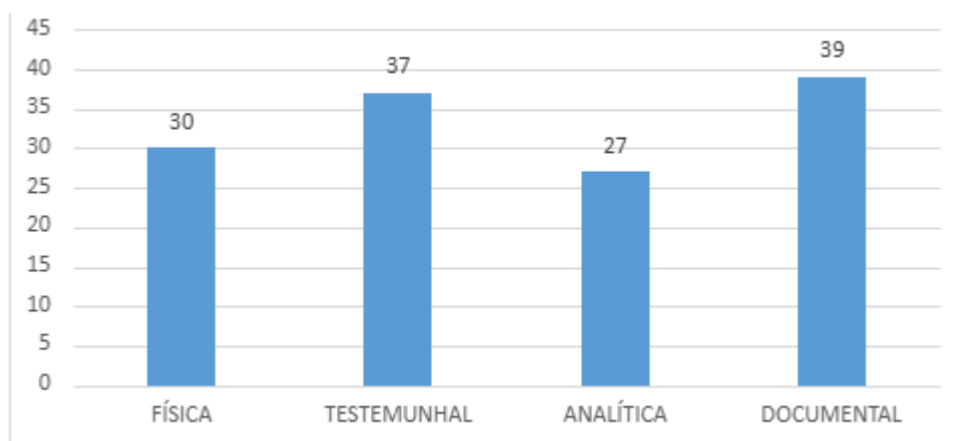
Os critérios são estabelecidos pela equipe de auditoria como paradigma da situação ideal/planejada. Delinear os critérios que servirão de subsídio para os trabalhos de fiscalização é condição fundamental a ser realizada na fase de planejamento. Da amostra analisada, seja pela ausência da adoção de manual de auditoria específico, seja pela flexibilidade inerente ao procedimento de auditoria operacional, os critérios não foram destacados em parágrafo/tabela específica, mas foram citados ao longo do texto, em 14 relatórios (AO2, AO4, AO9, AO10, AO11, AO12, AO18, AO19, AO23, AO24, AO28, AO29, AO30, AO41).

A evidência de auditoria é toda prova obtida pelo auditor, a partir dos procedimentos de auditoria para avaliar se os critérios estão sendo ou não atendidos (Araújo, 2008). Uma classificação possível é:

- Evidência física: oriunda de inspeção física ou observação direta de pessoas, bens ou transações;
- Evidência documental: decorrente do exame de documentos probatórios;
- Evidência testemunhal: resulta da aplicação de entrevistas e questionários;
- Evidência analítica: obtida de análise feita pelo auditor: cálculos, comparações e correlações.

Os tipos de evidências da amostra, empregados nos trabalhos de auditoria, estão sumarizados no Gráfico 4 - Tipos de Evidência da amostra, a seguir.

Gráfico 4 - Tipos de Evidência da amostra



Fonte: Elaborado pela própria autora (2024)

As evidências descritas no Gráfico 4 - Tipos de Evidência da amostra foram consideradas isoladamente, e de forma combinada, foi possível constatar que 17 relatórios (38,63%) utilizaram todos os tipos de evidência; 16 (36,36%) utilizaram 03 (três) tipos de evidência e; 11 (25%) usaram 02 (dois) tipos de evidência.

Necessário destacar que os dados utilizados e os achados de auditoria podem sofrer limitações, que devem ser identificadas e registradas pela equipe quando do processo de fiscalização. Constatou-se que 25 relatórios (56,81%) não registraram limitações de auditoria, conforme sumarizados no Quadro 6 - Limitações das Auditorias Operacionais, a seguir.

Quadro 6 - Limitações das Auditorias Operacionais

AO	Limitação
AO39	"Ausência de resposta aos ofícios"
AO36	"ampla abrangência do escopo que, além de impactar no prazo inicial previsto, ao contemplar multiplicidade de programas, projetos e ações, pulverizados em diferentes órgãos/entidades nos três níveis de governo"
AO35	"não foi possível colher a percepção de usuários da política da educação infantil (pais e responsáveis), restringindo-se a gestores municipais, gestores escolares, professores e profissionais da educação infantil; "o período de férias escolares limitou a coleta de dados na técnica observação direta"
AO31	"dificuldade de acesso à legislação municipal em meios eletrônicos e aos dados municipais nos sites das Prefeituras"
AO32	"a insuficiência de informações nos processos de licenciamento analisados, que possibilitassem contatar os participantes das audiências públicas avaliadas, o que ocasionou a restrição do universo amostral da pesquisa"; "não fornecimento tempestivo dos áudios das audiências públicas avaliadas, embora deveriam constar dos processos de licenciamento ambiental; a indisponibilidade de alguns atores em participar das pesquisas; e a baixa taxa de resposta dos questionários aplicados a participantes de audiências pública"
AO30	"baixa aderência das respostas eletrônicas"; "o envio a demora da Secretaria de Estado de Justiça e Segurança Pública e Ministério Público sem prestar informações quando solicitados"

AO28	“em decorrência da pandemia do coronavírus (COVID- 19), que impossibilitaram o pleno exercício de atividades externas, comprometendo o cronograma previsto de visitas exploratórias, inspeções in loco e realização de benchmarking. No entanto, buscou-se minimizar o impacto nos trabalhos adotando a estratégia de reuniões virtuais e coletando informações por meio de questionários eletrônico”
AO29	“ausência de procedimentos estabelecidos, limitações dos dados disponíveis e fragilidade dos sistemas informatizados”
AO26	“tempo e recursos”
AO25	“quanto à comparabilidade dos dados com resultados anteriores à edição da Lei Estadual nº 11.471, de novembro de 2019”
AO24	“Falta de consistência, dificuldade aferir qualidade, mensurar impacto”
AO16	“Trabalho remoto ainda em fase de consolidação; Participação parcial da especialista até o dia 07/06/2021”; “Delongas e dificuldades na obtenção de dados; Implicações decorrentes da pandemia do coronavírus”;
AO17	“Impossibilidade de dedicação exclusiva dos auditores na realização dos trabalhos”; “limitação da participação do Auditor Engenheiro, somente na fase do planejamento”
AO15	“contabilização das receitas previdenciárias dos RPPS são registradas pelo regime de caixa, enquanto as informações obedecem ao regime de competência”; “não foram apresentados os demonstrativos de rentabilidade da carteira de investimentos referente aos anos de 2012, 2013 e 2014”
AO12	“dados do serviço “ligue 180”, a equipe não teve acesso ao número de denúncias realizadas por mulheres vítimas de violência do Estado”; “impossibilitada de visitar as unidades no Estado, nos municípios com maior índice de violência”
AO6	“informações incompletas, incongruentes ou inconsistentes; inexistência de dados; ausência de relatórios periódicos; baixa adesão dos questionários disponibilizados para resposta on-line; existência de controles informais”; “lançamento de despesas em subfunções diversas das que deveriam ser lançadas”
AO5	“informações incompletas, incongruentes ou inconsistentes”; “ausência de membros dos conselhos no momento da visita, inviabilizando a aplicação de questionários e entrevistas; não registro em ata das reuniões realizadas”
AO4	“inexistência de banco de dados; atraso na entrega de documentos solicitados”; “não atendimento de algumas solicitações efetuadas, inclusive com reiteração”; “não fornecimento, pelo Controle Interno, de informações acerca do quantum dos recursos municipais e o montante de recursos dispendidos na execução das atividades de coleta e transporte”; “falta das informações financeiras e orçamentárias limitou esta AOP ao exame das dimensões de eficácia e efetividade do objeto auditado”
AO2	“Visitas de campo foram pontuais, pelo uso efetivo da rodovia; ausência de relatório de análise das medições, quantitativos e outros aspectos contratuais”; “tratamento estatístico para superar as deficiências do levantamento de dados do período da obra”; “impossibilidade de mensurar os serviços que carecem de refazimento, pela extensão da via e do prazo disponível para os trabalhos”

Fonte: Elaborado pela própria autora (2024)

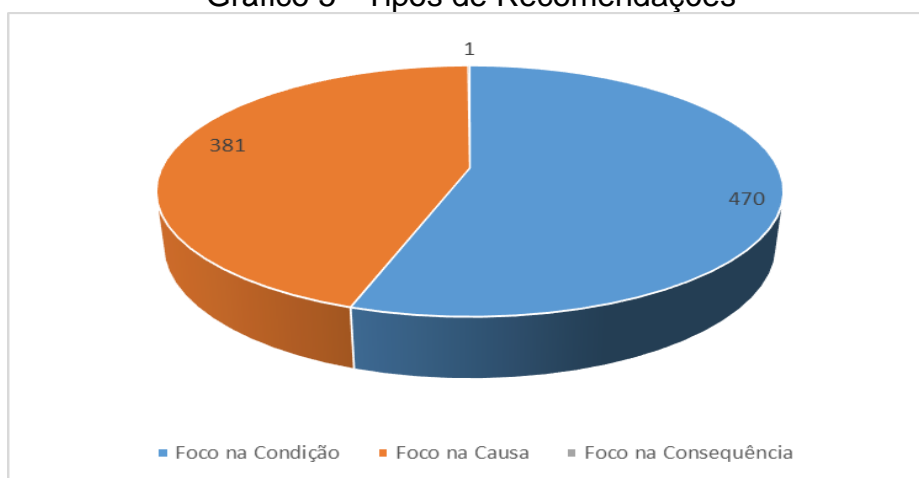
Em regra, as auditorias operacionais investigadas apresentaram os requisitos exigidos nas normas ao detalhar o objeto da auditoria, critérios utilizados e propostas de encaminhamentos e/ou recomendações, para além disso, houve registro de 94 (noventa e quatro) Determinações, em 11 Cortes de Contas, que foram formalizadas em 17 relatórios de auditoria (AO1, AO2, AO5, AO6, AO7, AO8, AO9, AO10, AO13, AO15, AO17, AO27, AO35, AO36, AO41, AO42, AO43), correspondendo a uma média

de 5,52 Determinações por relatório. Grosso modo, tais determinações estabeleceram prazo para apresentação de Plano de Ação pelos órgãos auditados. Contudo, as AO9 e AO10, da mesma Corte de Contas, apresentaram 17 e 32 determinações respectivamente, da análise pode-se constatar que apesar de constarem como “Determinações”, nem todas poder-se-iam revestir de tal imperativo, resultando em meras “Recomendações”.

Apontamento relevante ocorreu na AO35, em foi destacada uma “**Advertência**” ao município, tendo vista o “*descompasso observado entre o PMC e o Plano Nacional de Educação quanto à Meta 01*”. De acordo com o Regimento Interno daquela Corte de Contas, o procedimento é cabível quando “... *for constatada tão somente falta ou impropriedade de caráter formal*” (TCE-CE, 2014, p. 33).

Verificou-se nos relatórios de auditoria, que foram emitidas 852 “Recomendações” de auditoria, das quais 470 foram categorizadas como “Foco na Condição”, 382 como “Foco na Causa” e apenas 01 com “Foco na Consequência”.

Gráfico 5 - Tipos de Recomendações



Fonte: Elaborado pela própria autora (2024).

No relatório da AO8, da categoria de Segurança Pública e Justiça, a equipe de auditoria assim recomendou: “*Que realize abertura de Tomada de Contas Especial, para apuração de possíveis danos ao erário, proveniente do pagamento de serviços não realizados pela empresa Umanizzare, conforme estabelecido nos Contratos nº 10 e 11 de 2012. (Situação encontrada 7)*”, trata-se de recomendação com foco na consequência, pois busca corrigir prejuízos decorrentes da condição.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo buscou apresentar uma análise da Auditoria Operacional enquanto ferramenta para realização do controle externo pelas Cortes de Contas, a partir da utilização da técnica de *benchmarking*. Foi feita uma análise dos Relatórios de Auditoria encaminhados pelas Cortes de Contas definidos como “melhores práticas”, que compuseram uma amostra de 24 dos 33 Tribunais de Contas brasileiros.

O controle externo brasileiro, ganhou novos contornos com a Constituição Federal de 1988, repercutindo em significativa reformulação do papel do Tribunal de Contas para a avaliação das políticas públicas, ao perseguir sua finalidade constitucional de auxílio ao Poder Legislativo. Destaca-se a avaliação do desempenho da ação governamental para atendimento do interesse público. Para tanto, a garantia de autonomia para legislar sobre sua estrutura e atribuições, por meio de Lei Orgânica, materializa a segurança jurídica para cumprimento de seu mister, por outro lado, o controle multinível pode resultar em sobreposição de entendimentos que fragilizam as iniciativas de colaboração das Cortes de Contas aos entes auditados.

Diante disso, a diversidade de manuais, procedimentos e ferramentas de controle, dada a ausência de um imperativo de padronização, pode não contribuir para a homogeneização de procedimentos em auditoria operacional afins, criando “*gaps*” na fiscalização e inibindo iniciativas de aprendizagem organizacional. Logo, pode-se deduzir como valiosas as experiências em Auditorias Coordenadas/Integradas que, apesar da pluralidade de causas Brasil afora têm repercutido em ganhos de economia e aumento de escala nas fiscalizações. Iniciativas “externas” corresponderam a 29,54% dos relatórios da amostra, o esforço conjunto, a aprendizagem coletiva e a disseminação dos resultados podem corroborar para o aumento desse tipo de fiscalização, uma vez que, apesar das diversidades regionais, os problemas sociais tendem a ser replicados nas realidades locais, conhecer essas realidades e direcionar esforços a soluções estruturadas pode repercutir positivamente no enfrentamento dos problemas e compartilhamento das soluções.

Constatou-se a ausência de padronização desse processo de fiscalização, pelas Cortes de Contas, um amplo leque de possibilidades de abordagens quanto aos achados, às evidências e às recomendações das equipes de auditorias. Poder-se-ia propor uma relativa padronização ou alternativamente, um incremento nas ações

coordenadas para amplitude do controle externo, à luz do chamado federalismo cooperativo, pelo estabelecimento de pontes de contatos e incentivos ao entrosamento dos entes.

Como destaque positivo, tem-se a quantidade de respondentes à pesquisa, apesar de a amostra repercutir em 72,72% das Cortes de Contas, foram obtidas respostas de 29 dos 33 Tribunais de Contas brasileiros. Por outro lado, foi constatado que ainda existem barreiras para o cumprimento da Lei de Acesso à Informação (LAI) nº 12.527/2011, inibindo o controle social e a comunicação do resultado das auditorias operacionais.

Os resultados obtidos neste trabalho são relevantes acadêmico e profissionalmente, pela carência na literatura de estudos acerca da implementação de *benchmarking* governamental, especialmente no controle externo. Para instigar a inquietude, iniciada nesta pesquisa, sugere-se que novos estudos busquem examinar além do instrumento técnico, a avaliação política destes achados, por meio dos Acórdãos prolatados pelas Cortes de Contas brasileiras, que poderão ratificar ou refutar as conclusões da equipe de auditoria.

Por fim, considero alcançados os objetivos da pesquisa por meio da análise empírica da auditoria operacional realizada pelas Cortes de Contas brasileiras, destacando o ideal de cooperação (Coelho e Rocha, 2022, p.10) e colaboração do corpo técnico, a fim de trocar experiências, contribuir para a aprendizagem coletiva e compilar os esforços e resultados em sede de auditoria operacional, dada a diversidade de programas, projetos e atividades governamentais para execução e monitoramento das políticas públicas, cujos recursos escassos exigem cada vez mais uma aplicação responsável e responsiva para a efetivação do interesse público.

REFERÊNCIAS

ALBERTIN, Marcos Ronaldo, KOHL, Holger, ELIAS Sérgio José Barbosa. **Manual do benchmarking**: um guia para implantação bem-sucedida. Fortaleza: Imprensa Universitária, 2015.

ALMEIDA, Carlos Wellington Leite. **Auditoria operacional**: conceito, proposta e crítica. Revista do TCU, n. 123, p. 42-59, 2012.

ARANTES, Rogério Bastos; ABRUCIO, Fernando Luiz; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. **A imagem dos tribunais de contas subnacionais**. 2005.

ARANTES, Rogério Bastos *et al.* Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. *In: Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI*. [s.l.: s.n.], 2010.

ARAÚJO, I. P. S. **Auditoria operacional: um estudo de caso no setor público**. 2001. 134 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2001.

ARAÚJO, I. **Introdução à auditoria operacional**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.

BARZELAY, M. **Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions in OECD**, Performance Auditing and the Modernization of Government (Paris), pp. 15–57. 1997

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do Serviço Público**, v. 53, n. 2, p. 5–35, 2002.

BITENCOURT, Caroline Muller; LOLLI, Eduardo Henrique; COELHO, Saulo de Oliveira Pinto. Políticas públicas e constitucionalismo contemporâneo crítico: sistematizações para subsidiar análises em Direito e políticas públicas. **Sequência (Florianópolis)**, v. 43, n. 90, p. e86761, 2022.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. A conquista do tempo presente: auditoria operacional e legitimidade das instituições de controle. **Revista do TCU**, n. 105, p. 60-76, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 22 ago. 2023.

BRASIL. Instituto Rui Barbosa. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público: NBASP 9020 Avaliação de Políticas Públicas, Resolução IRB nº 03/2020**. Disponível em: https://irbcontas.org.br/wpfd_file/resolucao-2020-03-20-_-irb-

reorganizac%CC%A7a%CC%83o-das-nbsp-e-incorporac%CC%A7a%CC%83o-das-nbc-tasp/. Acesso em 02 ago. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.443/1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm. Acesso em: 02 ago. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União - TCU. **Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União**. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de Controle de Políticas Públicas**. Brasília: TCU, Gabinete da Ministra-Corregedora Ana Arraes; Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão (Seplan), 2021.

BUGARIN, Bento José. **O controle externo no Brasil**: evolução, características e perspectivas. Revista do TCU. Brasília, v. 31, n. 86, ou/dez. 2000.

CAMARGO, Bibiana Helena Freitas. Abordagem constitucional dos tribunais de contas: uma análise acerca da evolução de suas competências para alcance da avaliação qualitativa. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, Fortaleza, CE, Brasil, v. 18, n. 1, p. 342–376, 2020.

CAPPI, Riccardo. **A “teorização fundamentada nos dados”**: um método possível na pesquisa empírica em Direito. In: MACHADO, Máira (org.). *Pesquisar empiricamente o Direito*. 1. ed. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017. v. 1, p. 390-422

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; ROCHA, Lucas da Silva. Precedentes nos Tribunais de Contas Brasileiros: estudo exploratório sobre as capacidades e os desafios institucionais para o manejo de precedentes no processo de contas num contexto multinível. **Revista de Direito da Administração Pública**. vol. 01, Ed nº 02 – Jul-Dez, 2022., pgs. 1-32.

CRUZ, C. E. F. **Auditoria Governamental**: um enfoque prático. São Paulo: Atlas, 2016. KRIPPENDORFF, Klaus. *Content analysis: an introduction to its methodology*. Thousand Oaks: Sage, 2004.

ESTADO DO PARÁ. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Pará** (Lei Complementar nº 081, de 26 de abril de 2012). Disponível em: <https://www.tcepa.tc.br/ouvidoria-legislacao>. Acesso em 5 nov. 2024.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. - 2. ed. - Belo Horizonte: Fórum, 2008.

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

GERTLER, Paul J. et al. **Avaliação de Impacto na Prática**. 2. ed. World Bank Publications, 2018.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 7. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2022.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas**. 9. ed. São Paulo: Método, 2021.

LINS, Saulo Gouveia. **Da Auditoria de Conformidade à Auditoria de Desempenho**: um panorama das Universidades Públicas Federais no período de 2008 a 2016. 2020.

MAIETO, Rosano Pierre. **Administração Pública dialógica e Tribunais de Contas**: novas perspectivas do controle externo prospectivo. *Revista Simetria do Tribunal de Contas do Município de São Paulo*, v. 2, n. 8, p. 64-74, 2021.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. - [3. reimpr.]. – São Paulo: Atlas, 2019.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 9. ed. atualização da edição João Bosco Medeiros. São Paulo: Atlas, 2021.

MARTINS, Silvestre Gomes; SANTOS, Alexsandra Santana dos; CARVALHO, Luciana Moreira. **O Benchmarking e sua aplicabilidade em unidades de informação**: uma abordagem reflexiva. 2010.

MATOS, Marcos Lima. **Auditoria Operacional no TCU**: Impacto da metodologia na realização dos trabalhos e nas constatações. Brasília, 2009. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/xmlui/handle/1/41978>. Acesso em: 26 out 2024.

MEDEIROS, Bernardo Abreu de. **A “explosão de auditoria” e o Tribunal de Contas da União**. *Desenvolvimento em Debate*, v. 9, n. 3, p. 11-45, set.-dez. 2021. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.51861/ded.dmvu.9.3.001>. Acesso em 09 jun 2024.

MEDEIROS, Jeanine Lykawka. A atuação do Tribunal de Contas e as Políticas Públicas de Saúde. **Caderno Virtual**, v. 1, n. 56, 2023.

MELLO, Daniel. **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. Universidade Federal do Pará, 2023.

MENDONÇA, R. L., REZENDE, S. R., RODRIGUES, L. M., Araújo Júnior, J. D., Paula, P. D., & Lima, D. D. (2021, July). **Atuação dos tribunais de contas nas ações de enfrentamento à pandemia da covid-19**. In *Congresso Usp Fipecafi*.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES - INTOSAI. **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público – ISSAI 100, 2013a**. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017.

_____. **Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional – ISSAI 300, 2013b**. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017.

_____. **Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade – ISSAI 400, 2013c**. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017.

_____. **Norma para Auditoria Operacional – ISSAI 3000, 2016**. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017.

POLLITT, Christopher et al. Desempenho ou Legalidade: **auditoria operacional e de gestão pública em cinco países**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

POWER, M. **The audit society**: Rituals of verification. Oxford: Oxford University Press. 1997.

RODRIGUES, Ricardo Schneider et al. **O papel dos tribunais de contas no controle de políticas públicas**: a efetivação do direito fundamental à educação. 2014.

ROSILHO, André. **Tribunal de Contas da União**: competências, jurisdição e instrumentos de controle. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

SAMPAIO, Rafael Cardoso; LYCARIÃO, Diógenes. **Análise de conteúdo categorial**: manual de aplicação. Brasília: Enap, 2021.

SCHMIDT, João Pedro. Para estudar políticas públicas: aspectos conceituais, metodológicos e abordagens teóricas. **Revista de Direito da UNISC**, Santa Cruz do Sul, v. 3, n. 56, p. 119-149, set/dez. 2018

SILVA, Fabiany de Cássia Tavares. **Estudos comparados como método de pesquisa**: a escrita de uma história curricular por documentos curriculares. *Revista Brasileira Educação*, Rio de Janeiro, v. 21. n. 64, p. 209-222, jan./mar. 2016.

SPENDOLINI, Michael J. **Benchmarking**. São Paulo: Makron Brooks, 1993

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARÁ. **Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Pará**. Ato nº 63, com as alterações dos Atos nºs 64 de 10.01.2013 e 66 de 08.04.2014. Disponível em: <https://www.tcepa.tc.br/ouvidoria-legislacao>. Acesso em 5 nov. 2024.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ. **Guia de orientações sobre trabalhos acadêmicos do mestrado profissional em direito e desenvolvimento na Amazônia / Universidade Federal do Pará**, Instituto de Ciências Jurídicas,

Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia. Belém: PPGDA/UFGA, 2023.

VIEIRA, Luiz Gustavo de Oliveira et al. **O papel dos tribunais de contas na tutela da moralidade administrativa e a ausência de padronização**. 2020.

ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme Henrique de La Rocque. **O controle externo das concessões de serviços públicos e das parcerias pública-privadas**. 2. ed. rev e ampliada. Belo Horizonte. 2008.

APÊNDICE A – Guia de Melhores Práticas em Auditoria Operacional

GUIA

DE MELHORES PRÁTICAS EM AUDITORIA OPERACIONAL

BELÉM - PARÁ
2025



SUMÁRIO

Apresentação.....	03
Glossário.....	04
Diretrizes normativas e contexto prático.....	06
Benchmarking da análise dos Relatórios de Auditoria Operacional.....	18
Apêndice.....	24
Apêndice I – Livro de Códigos para Análise das AOPS.....	25
Apêndice II – Síntese estruturada dos manuais de Auditoria Operacional.....	27
Apêndice III - Capa.....	32
Apêndice IV - Folha de Rosto.....	33
Apêndice V - Resumo.....	34
Apêndice VI - Proposta de Encaminhamento	35
Apêndice VII - Sumário do Relatório de Auditoria Operacional.....	36

Apresentação

Contexto

Em sede de controle externo, as auditorias operacionais são realizadas pelas Cortes de Contas brasileiras para avaliação de programas e projetos a fim de analisarem a eficiência, economicidade, eficácia e efetividade. A adesão às Normas de Auditorias Operacionais pelas Instituições Superiores de Fiscalização (ISC) demanda dos agentes o conhecimento e domínios transversais para a realização das fiscalizações e, em último grau, para proposição de melhorias na administração pública.

Ao analisar as melhores práticas em Auditorias Operacionais desenvolvidas pelos Tribunais de Contas brasileiros, combinadas com a adoção dos manuais de auditorias operacionais, desenvolvidos pelas Cortes de Contas, destaca-se a adoção do Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU) por outros Tribunais subnacionais, buscou-se compilar em linguagem clara e objetiva os principais achados daquele estudo e elaborar mais uma ferramenta de suporte aos profissionais e estudiosos do tema.

Objetivo do Guia

Um guia é um documento que organiza informações de forma clara e acessível, oferecendo instruções ou referências práticas sobre um tema. Este Guia apresenta proposições oriundas dos achados e das conclusões extraídas da análise de 44 (quarenta e quatro) Relatórios de Auditoria Operacionais, realizados no período de 2005 a 2023 e indicados pelas Cortes de Contas como as melhores práticas desenvolvidas nesse procedimento de fiscalização.

O guia pode ser utilizado e adaptado por auditores dos Tribunais de Contas, além de acadêmicos e estudiosos do tema.

Processo de Elaboração do Guia

Trata-se de Produto Final apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia (PPGDDA), da Universidade Federal do Pará (UFPA), que se propôs a analisar as melhores práticas em Auditoria Operacional resultado de pesquisa exploratória de natureza empírica.

Conteúdo do Guia

Este guia foi desenvolvido a partir das indicações, pelos próprios Tribunais de Contas brasileiros, das melhores práticas em Auditoria Operacional no setor público. Além de contemplar abordagens presentes nos manuais de auditoria operacional elaborado e aprovados pelas Cortes de Contas para uniformização dos procedimentos de fiscalização e aprendizagem contínua do corpo técnico.

Não é objetivo do Guia exaurir a temática, mas tão somente, lançar luz aos aspectos empiricamente representados na trajetória de pesquisa do benchmarking em Auditoria Operacional.

Glossário

Abordagem orientada a problemas: que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios em relação a critérios;

Abordagem orientada a resultados: que avalia se os objetivos de resultados ou de produtos foram atingidos como planejados ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido;

Abordagem orientada a sistemas: que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira;

Auditoria Operacional: é o 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;

Causas: identificação das razões fundamentais que levaram à ocorrência dos fatos, representam os motivos pelos quais um desempenho foi inadequado ou não;

Condição: situação encontrada pelo Auditor, é o fato ocorrido, a situação existente;

Consequências: identificação detalhada dos efeitos provocados pelo fato ocorrido;

Critério: descrição da situação ideal com base em normas de controle interno, legislação aplicável, princípios fundamentais, boas práticas administrativas, metas e objetivos especificados, padrões de economicidade, eficiência e eficácia;

Economicidade: é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (GUID 3910/38). Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço (ISSAI 300/11). Refere-se à capacidade de uma organização gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição;

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);

Eficácia: é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período, independentemente dos custos implicados;

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, mantidos os padrões de qualidade (GUID 3910/39);

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;

Evidência analítica: obtida mediante conferência de cálculos, comparações, correlações e análises feitas pelo auditor, entre outras;

Evidência de auditoria: toda prova obtida pelo auditor, mediante aplicação dos procedimentos de auditoria, para avaliar se os critérios estabelecidos estão sendo ou não atendidos. Uma evidência de auditoria somente será considerada boa se sobre ela não pairar qualquer dúvida;

Evidência documental: é aquela obtida dos exames de ofícios, contratos, documentos comprobatórios (notas fiscais, recibos, duplicatas, quitadas, relatórios etc.) e de informações

prestadas por pessoas de dentro e de fora da entidade auditada, sendo a evidência obtida de fontes externas adequadas mais fidedigna do que a obtida na própria organização sob auditoria;

Evidência física: obtida por meio de inspeção física ou observação direta de pessoas, bens ou transações; normalmente é apresentada sob forma de fotografias, gráficos, memorandos descritivos, mapas, amostras físicas etc.

Evidência testemunhal: é aquela decorrente da aplicação de entrevistas ou questionários;

Recomendação: sugestões propostas pelo Auditor para a regularização da situação encontrada, se aplicável;

Completeness: para ser completo, o relatório de auditoria operacional deve incluir todas as informações e argumentos necessários para abordar os objetivos e as questões de auditoria, e ser suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria (ISSAI 3000/117; NAT, 129-IV);

Clareza: ter clareza significa produzir texto que seja de fácil compreensão para o leitor informado. É mais provável que um relatório de auditoria aumente seu impacto se for de fácil leitura (GUID 3920/119; NAT, 129-I);

Concisa: ser conciso significa produzir texto que não seja mais extenso do que o necessário para transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões;

Convicção: para ser convincente, o relatório de auditoria operacional deve ser logicamente estruturado e apresentar clara relação entre objetivos, questões, critérios, achados, conclusões, recomendações e determinações de auditoria;

Exatidão: exige que evidências, achados e conclusões sejam corretamente apresentados. A exatidão assegura que o relatado é crível e confiável (ISSAI 3000/118; NAT, 129-V);

Relevância: expor apenas o que tem importância, considerando os objetivos da auditoria, e que possa agregar valor. Devem-se evitar longos trechos descritivos que não acrescentam informação necessária à fundamentação dos argumentos;

Tempestividade: para agregar valor, o relatório deve fornecer informações relevantes e a tempo de responder às necessidades dos usuários previstos (GUID 3920/117; NAT 129-VII);

Objetividade: significa que o relatório deve ser imparcial, equilibrado e neutro, em termos de conteúdo e tom. As auditorias devem dar uma visão equilibrada do tema, apresentando não apenas deficiências, mas também, quando for o caso, achados com resultados positivos e boas práticas.

T

DIRETRIZES NORMATIVAS E CONTEXTO PRÁTICO



Diretrizes normativas e contexto prático

Este Guia é produto da iniciativa de pesquisa que buscou identificar as melhores práticas em Auditoria Operacional, indicadas pelas Cortes de Contas brasileiras, a partir da experiência institucional e de acordo com seus próprios padrões de qualidade. Auditoria Operacional como processo de fiscalização possui normativos próprios que determinam o caminho a ser percorrido, critérios a serem observados e requisitos para documentação e comunicação dos resultados dos trabalhos.

A Auditoria Operacional: conceitos essenciais

Tipos de Auditoria do setor público:

Auditoria financeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

Auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência 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. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

Auditoria de conformidade foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos (ISSAI 100/22).

As auditorias operacionais buscam avaliar o desempenho da gestão pública, diferem-se das auditorias de conformidade e financeira pela flexibilidade de procedimentos e pela busca ao aperfeiçoamento da gestão pública.

Definição de Auditoria Operacional

A auditoria operacional realizada pelas EFS é o 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 efetividade¹ e se há espaço para aperfeiçoamento (ISSAI 3000/17).

As auditorias operacionais são desenvolvidas para avaliar organizações, programas, atividades ou funções, no setor público, afere as dimensões da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas. Podem ser avaliadas as ações governamentais nas áreas de Educação, Segurança Pública, Saúde, Gestão Pública etc.

Da pesquisa realizada, pode-se constatar quanto à origem existe a predominância de demandas externas, para além da iniciativa própria do Tribunal de Contas.

Definição de Auditoria Operacional

O principal objetivo da auditoria operacional é promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a accountability e transparência (ISSAI 300/12)

A auditoria operacional visa contribuir para o aperfeiçoamento da economicidade, eficiência e efetividade. Visa também contribuir para a boa governança, accountability e transparência. A auditoria operacional procura fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para melhoria e 3000/18).

A Auditoria Operacional busca uma resposta a um problema identificado, para tanto são estabelecidos objetivos a serem perseguidos pela Equipe de Auditoria. Os objetivos são desdobrados em questões que guiarão o trabalho. Vejam alguns exemplos questões elaboradas para alcance dos objetivos proposto, nos processos fiscalização na área de Educação:

A SEE/DF tem atuado de forma regular e eficaz na garantia de educação aos alunos da rede pública do DF durante a pandemia da Covid-19?¹

Em que medida o PAFIE tem garantido a autonomia financeira e fomentado a participação social na gestão das instituições educacionais da rede municipal de educação, como está proposto em sua lei criadora e respectiva regulamentação?²

¹ TC-DF: Avaliação da Gestão da Política Educacional durante a pandemia de Covid-19.

² TCM-GO: Avaliação do processo de descentralização de recursos no município de Goiânia.

Definição de Auditoria Operacional

O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.

O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.

O princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos (ISSAI 300/11).

Os princípios analisados em sede de auditoria operacional também correspondem às dimensões da Auditoria Operacional, que podem ser avaliadas exclusiva ou de maneira combinadas nos processos de fiscalização.

As partes de uma Auditoria Operacional:

Auditores frequentemente têm considerável discricionariedade na seleção de objetos e identificação de critérios, o que, por sua vez, influencia em quem são as partes responsáveis e os usuários previstos. Embora os auditores possam fazer recomendações, eles precisam tomar cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis. Nas auditorias operacionais, os auditores tipicamente trabalham em equipe, oferecendo habilidades diferentes e complementares (ISSAI 300/16).

O auditor deve identificar explicitamente os usuários previstos e as partes responsáveis da auditoria e, ao longo de toda ela, considerar a implicação dos papéis dessas partes, a fim de conduzir a auditoria de maneira apropriada e (ISSAI 3000/25).

No processo de fiscalização, o órgão auditado participa efetivamente da auditoria operacional, deve-se buscar a colaboração e cooperação dos gestores para buscar a efetividade dos resultados da auditoria externa, bem como, para viabilizar o processo de “Monitoramento”.

Nos processos analisados, parcela significativa das auditorias operacionais era direcionada para apenas um órgão auditado, sem, contudo, limitar o alcance da equipe de auditoria para demandas e questionamentos a órgãos correlatos ao objeto da auditoria operacional.

Competência da Equipe de Auditoria:

A EFS deve assegurar que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria (ISSAI 3000/63).

O auditor deve manter um alto padrão de comportamento profissional (ISSAI 3000/75).

A equipe de auditoria deve ter conhecimentos suficientes para desempenho do trabalho, mas pode requerer auxílio de especialistas, mantendo consigo a responsabilidade pela auditoria operacional.

A análise empírica demonstrou que o número médio de membros das equipes da auditoria resulta em 05 (cinco) por processo de fiscalização.

Supervisão de Auditoria:

A EFS deve assegurar que o trabalho da equipe de auditoria em cada nível e fase da auditoria seja adequadamente supervisionado durante o processo de auditoria (ISSAI 3000/66).

A supervisão é realizada desde a autorização do processo de fiscalização, geralmente é acompanhado por Supervisor ou Coordenador designado, que atua como validador das atividades da equipe de auditoria.

Objeto da Auditoria Operacional:

O objeto da auditoria operacional não precisa estar limitado a programas, entidades ou fundos, mas pode incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências) (ISSAI 300/19).

A informação sobre o objeto refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo e do escopo da auditoria (ISSAI e 100/28).

O objeto é estabelecido antes mesmo da etapa de planejamento da auditoria. Veja alguns exemplos de objetos:

Fiscalização da produção e distribuição de água tratada e produzida pelo Departamento Estadual de Água e Saneamento (DEPASA)³.

Avaliar a execução da Política Estadual de Combate à Desertificação e Mitigação dos Efeitos da Seca (Lei nº 14.128/2008).

³ TCE-AC: Fiscalização no Departamento Estadual de Água e Saneamento (DEPASA)

Princípios Gerais de Auditoria Operacional (ISSAI 100/36-43):

Ética e independência: Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes (ISSAI 100/36);

Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais: Os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda a auditoria (ISSAI 100/37);

Controle de qualidade: Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade (ISSAI 100/38);

Gestão de equipes de auditoria e habilidades. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias (ISSAI 100/39);

Risco de auditoria: Os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria (ISSAI 100/40);

Materialidade: Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria (ISSAI 100/41);

Documentação: Os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas (ISSAI 100/42);

Comunicação: Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria (ISSAI 100/43);

Princípios relacionados ao Processo de Auditoria:

Planejando uma auditoria: Os auditores devem assegurar que os termos da auditoria sejam claramente estabelecidos (ISSAI 100/44); Os auditores devem obter um entendimento da natureza da entidade ou do programa a ser auditado (ISSAI 100/45); Os auditores devem realizar uma avaliação de risco ou análise de problema, e revisá-la, se necessário, em resposta aos achados de auditoria (ISSAI 100/46); Os auditores devem identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria (ISSAI 100/47); Os auditores devem planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz (ISSAI 100/48).

Executando uma auditoria: Os auditores devem executar procedimentos de auditoria que forneçam evidência de auditoria suficiente e apropriada para respaldar o relatório de auditoria (ISSAI 100/49); Os auditores devem avaliar a evidência de auditoria e extrair conclusões (ISSAI 100/50).

Relatando e monitorando: Os auditores devem elaborar um relatório baseado nas conclusões alcançadas (ISSAI 100/51).

Materialidade:

O auditor deve considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria, incluindo os aspectos financeiros, sociais e políticos do objeto, com o objetivo de agregar tanto valor quanto seja possível (ISSAI 3000/83).

Documentação de Auditoria:

O auditor deve documentar a auditoria de maneira suficientemente completa e detalhada (ISSAI 3000/86).

Comunicação na Auditoria Operacional:

O auditor deve, como parte do planejamento e/ou da condução da auditoria, discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada (ISSAI 3000/49).

O auditor deve planejar e manter uma comunicação eficaz e adequada dos aspectos-chave da auditoria com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria (ISSAI 3000/55);

O auditor deve ter o cuidado de assegurar que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade da EFS (ISSAI 3000/59);

A EFS deve comunicar claramente as normas que foram seguidas na realização da auditoria operacional (ISSAI 3000/61).

O Processo de Auditoria Operacional Seleção de Temas:

O auditor deve selecionar temas de auditoria com base no processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisa para identificar riscos e problemas de auditoria (ISSAI 3000/89);

O auditor deve selecionar temas de auditoria que sejam significativos e auditáveis, e consistentes com o mandato da EFS (ISSAI 3000/90);

O auditor deve conduzir o processo de seleção de temas de auditoria com o objetivo de maximizar o impacto esperado da auditoria, tendo devidamente em conta as capacidades de auditoria (ISSAI 3000/91).

Planejamento de Auditoria:

O auditor deve planejar a auditoria de forma a contribuir para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos (ISSAI 3000/96);

O auditor deve adquirir conhecimento substantivo e metodológico durante a fase de planejamento (ISSAI 3000/97);

Durante o planejamento, o auditor deve desenvolver os procedimentos a serem usados para coletar evidências de auditoria suficientes e apropriadas, que respondam ao(s) objetivos(s) e questões de auditoria (ISSAI 3000/98);

104. O auditor deve submeter o plano de auditoria ao supervisor da auditoria e à alta administração da EFS para aprovação (ISSAI 3000/99).



Planejamento da Auditoria

Definição do Objeto

Identificar o programa, atividade ou organização a ser auditada;

Delimitar o escopo com base em análises preliminares de risco e materialidade.

Formulação de Questões de Auditoria

Elaborar questões claras que orientem a investigação
Registrar essas questões no plano de auditoria, garantindo alinhamento com os objetivos do trabalho

Definição de Critérios	<p>Estabelecer parâmetros baseados em normas legais, melhores práticas e indicadores de desempenho;</p> <p>Discutir os critérios com os responsáveis pela entidade auditada.</p>
Cronograma e Recursos	<p>Planejar o cronograma considerando a complexidade do objeto;</p> <p>Estimar os recursos necessários, incluindo equipe técnica e apoio externo, se necessário.</p>
Foco nos Princípios dos Três Es	<p>Economicidade: Avaliar custos versus benefícios;</p> <p>Eficiência: Verificar a relação entre insumos e produtos;</p> <p>Efetividade: Medir o alcance dos objetivos e impactos gerados.</p>

Execução de Auditoria:

O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e, quando relevante e permitido pelo mandato da EFS, formular recomendações (ISSAI 3000/106).

O auditor deve analisar as informações coletadas e assegurar que os achados de auditoria sejam colocados em perspectiva e respondam ao(s) objetivos e questões de auditoria; reformulando o(s) objetivo(s) e as questões de auditoria quando necessário (ISSAI 3000/112).



Execução da Auditoria

Coleta de Evidências	<p>Utilizar métodos variados, como inspeções físicas, análises documentais, entrevistas e análises de dados;</p> <p>Garantir que as evidências sejam suficientes, apropriadas e relevantes.</p>
----------------------	---

Análise de Dados	<p>Comparar os achados com os critérios estabelecidos;</p> <p>Identificar desvios, lacunas e oportunidades de melhoria.</p>
Registro de Limitações	<p>Documentar limitações encontradas, como falta de dados ou dificuldades logísticas;</p> <p>Apresentar soluções adotadas para mitigar esses problemas.</p>
Uso de Técnicas Avançadas	<p>Adotar benchmarking, modelagens analíticas e ferramentas tecnológicas para enriquecer a análise;</p> <p>Promover inovações baseadas no contexto da auditoria.</p>
Abordagem da Auditoria	<p>Auditoria a Sistemas: Examina o funcionamento adequado dos sistemas de gestão;</p> <p>Auditoria a Resultados: Avalia se os objetivos e resultados planejados foram atingidos;</p> <p>Auditoria a Problemas: Verifica e analisa as causas de problemas ou desvios identificados</p>

Elaboração de achados, conclusões e recomendações:

O auditor deve identificar os critérios de auditoria e suas fontes, no relatório de auditoria (ISSAI 3000/122);

O auditor deve assegurar que os achados de auditoria claramente permitem deduzir as conclusões requeridas pelo(s) objetivo(s) e/ou pelas questões de auditoria, ou explicar por que isso não foi possível (ISSAI 3000/124);

O auditor deve fornecer recomendações construtivas que sejam capazes de contribuir significativamente para sanar as deficiências ou problemas identificados pela auditoria, sempre que relevante e permitido pelo mandato da EFS (ISSAI 3000/126);

O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que a EFS emita o relatório (ISSAI 3000/129);

O auditor deve registrar a análise dos comentários da entidade auditada em papéis de trabalho, incluindo as razões para fazer modificações no relatório de auditoria ou para rejeitar os comentários recebidos (ISSAI 3000/130).

Elaboração do relatório:

O auditor deve fornecer relatórios de auditoria que sejam a) completos, b) convincentes, c) tempestivos, d) de fácil leitura e, e) equilibrados (ISSAI 3000/116).

A EFS deve tornar os seus relatórios de auditoria amplamente acessíveis, considerando, porém, os regulamentos sobre informações confidenciais (ISSAI 3000/133).



Elaboração do Relatório Final

Estrutura do Relatório

Capa: Identificação da auditoria, período fiscalizado e equipe;

Resumo: Destaca principais achados, conclusões e recomendações;

Introdução: Contextualização do objeto e objetivos da auditoria;

Metodologia: Explicação das técnicas e métodos utilizados;

Achados e Análises: Apresenta os resultados de forma organizada e fundamentada;

Recomendações e Encaminhamentos: Propostas claras para melhoria da gestão pública.

Propostas de Encaminhamento

Foco na Condição: Descrevem a situação Foco na Causa: Apontam as origens dos problemas identificada;

Foco na Consequência: Enfatizam os impactos potenciais se os problemas persistirem.

Atenção ao Benefício Esperado

Destacar ganhos financeiros ou melhorias na qualidade da gestão;

Explicitar o impacto das recomendações.

Monitoramento dos resultados de auditoria:

O auditor deve monitorar, conforme apropriado, achados e recomendações de auditorias anteriores e a EFS deve relatar ao poder legislativo, se possível, as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes (ISSAI 3000/136).

No monitoramento, o auditor deve se concentrar em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável (ISSAI 3000/139).



Monitoramento das Recomendações

Monitoramento

Estabelecer prazos para implementação;

Acompanhar o cumprimento por meio de revisões periódicas.

O mapeamento dos manuais de Auditoria Operacional

Além das normas da INTOSAI, há Cortes de Contas já desenvolveram e adotam um Manual de Auditoria Operacional próprio para subsidiar os trabalhos da Equipe de Auditoria, são eles: Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE-AM), Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso (TCE-MT), Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE-MS), Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE-SC), Tribunal de Contas dos Municípios do Pará (TCM-PA), Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC-DF) e Tribunal de Contas da União (TCU), cujo manual é adotado por outros Tribunais de Contas subnacionais.

Estes manuais estabelecem para elaboração do relatório de auditoria operacional os seguintes requisitos: completude, clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade, todos estes conceitos já foram descritos neste guia. (vide Apêndice II).

Foram extraídos dos respectivos manuais, a estrutura ideal de Relatório de Auditoria, em seguida, o formato ideal do relatório será descrito de acordo com a análise das melhores práticas em auditoria operacional fundada na pesquisa exploratória desenvolvida com 24 Cortes de Contas brasileira.

2

BENCHMARKING DA ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA OPERACIONAL

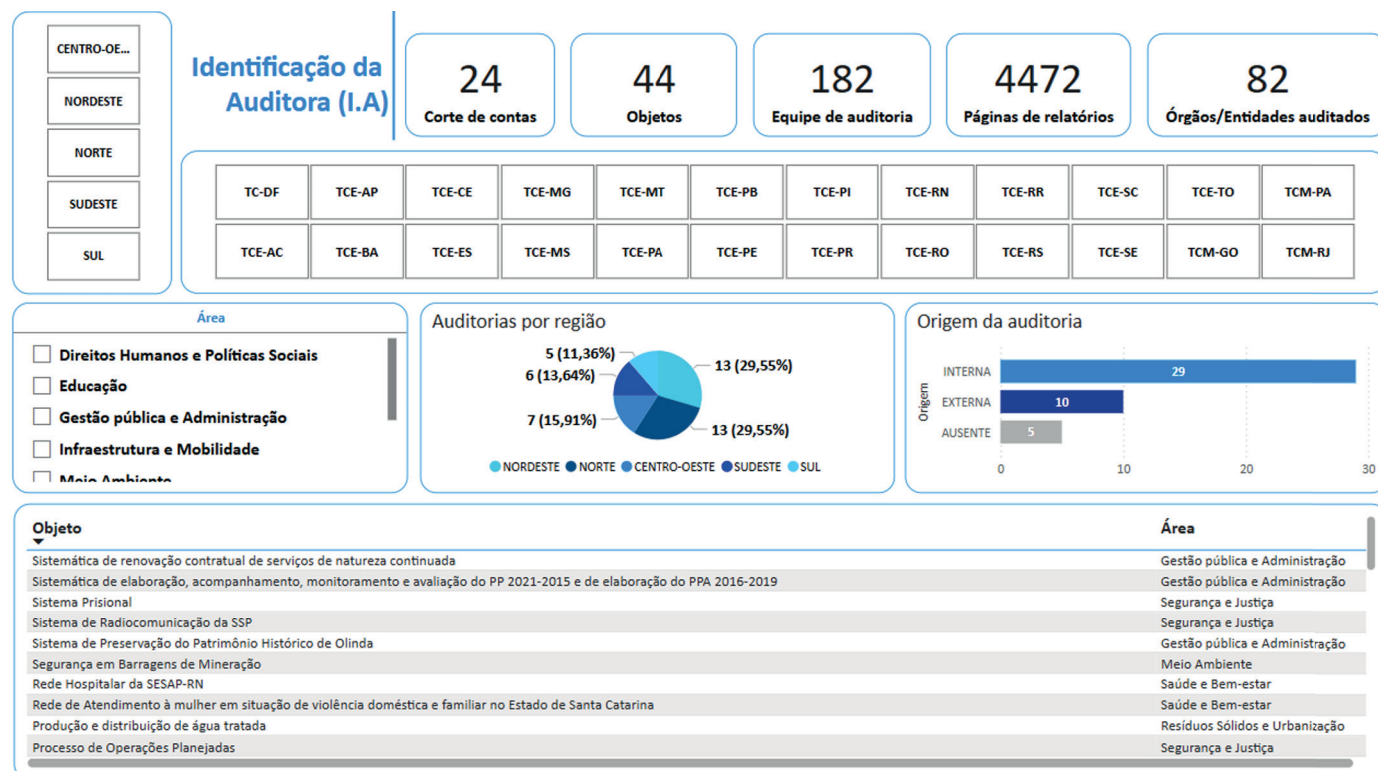


Abaixo, a síntese dos benchmarks oriunda da análise dos Relatórios de Auditoria Operacional indicados pelos Tribunais de Contas brasileiros:

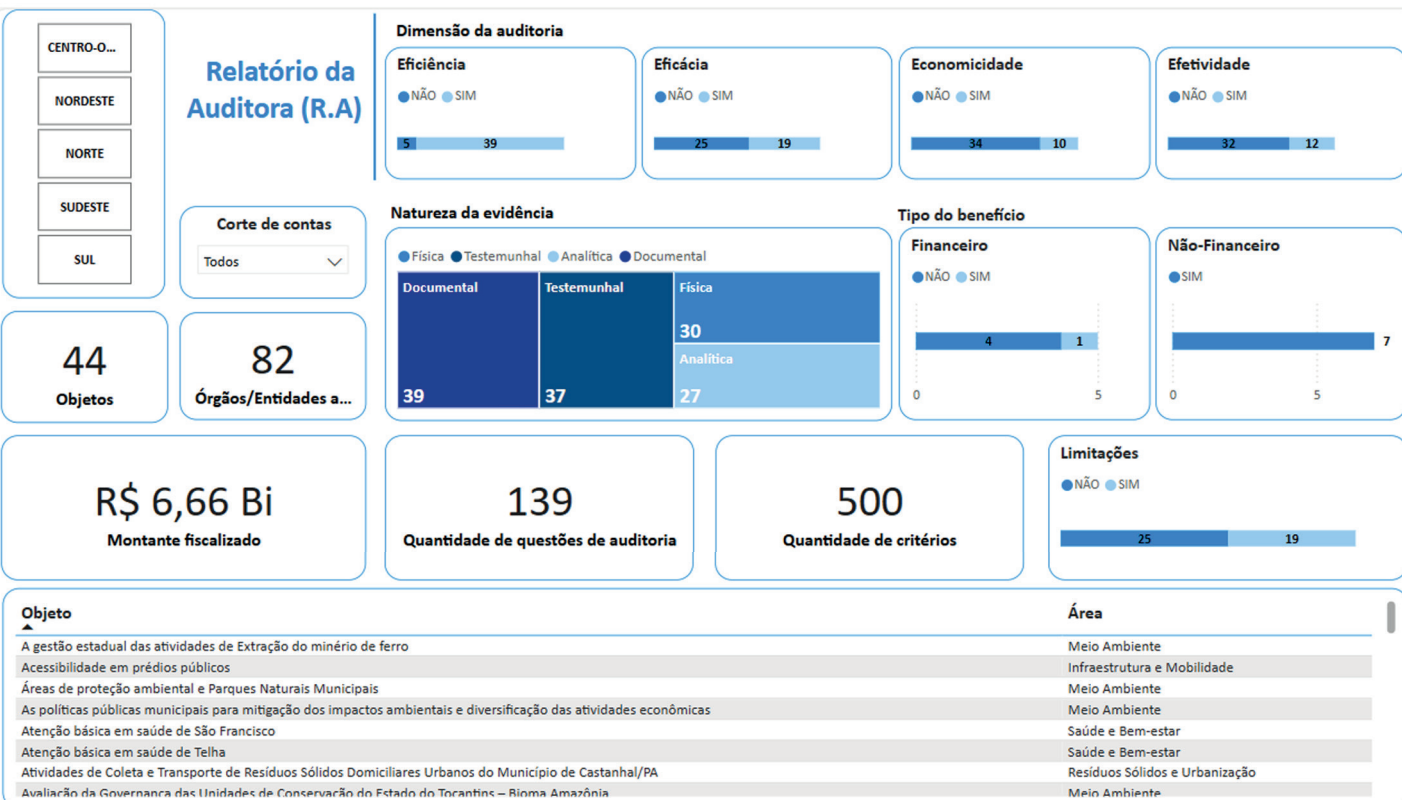
Manual adotado nos processos de fiscalização: Manual do TCU (versão 2020). Faz-se uma ressalva à elaboração e publicação do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE-SC), em 2024, cujo destaque por seus modelos e abordagem merecem registro como um importante artefato aos auditores e acadêmicos.

Equipe de Auditoria: média de 4 membros por processo de fiscalização

Identificação da Auditoria:



Relatório de Auditoria:

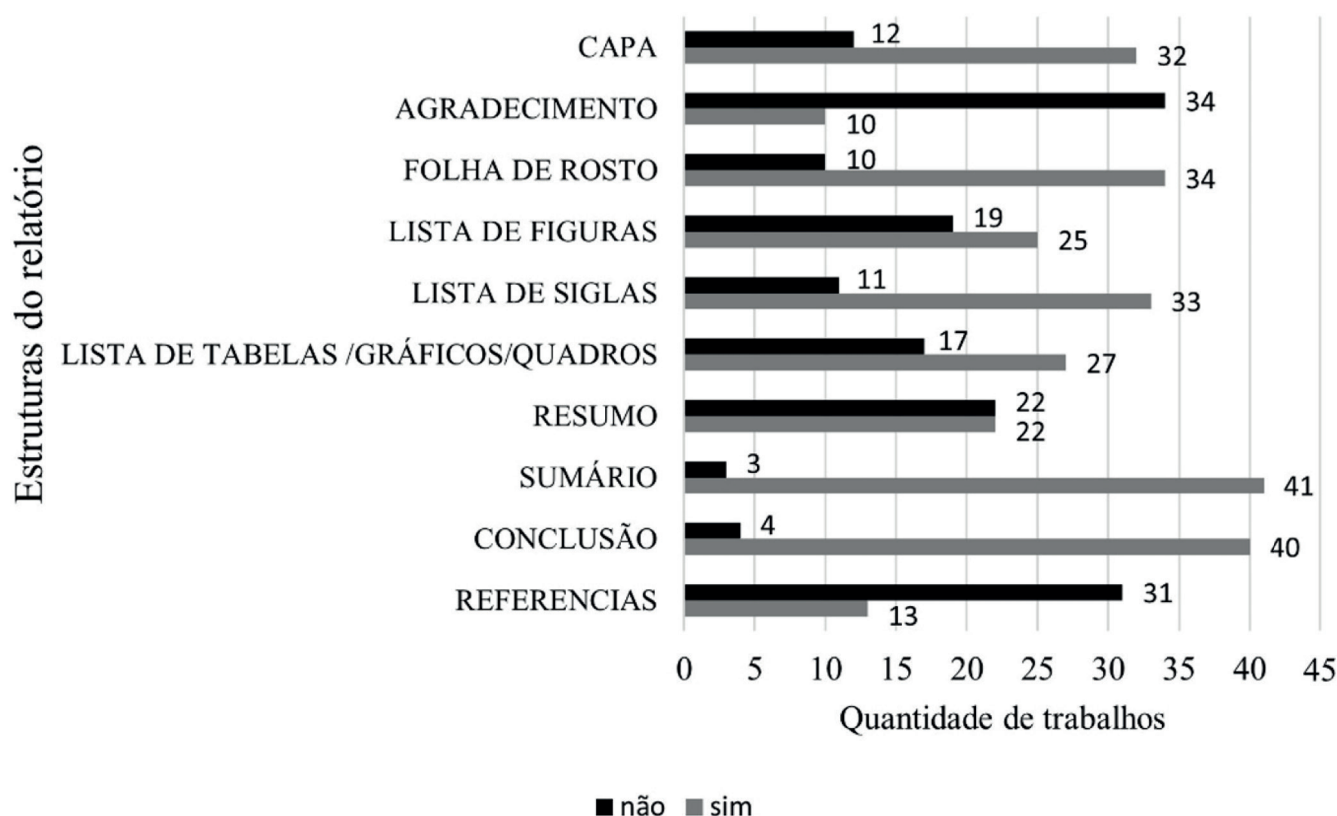


Síntese das Melhores Práticas:

A equipe de auditoria fez constar o histórico e a contribuição das auditorias operacionais anteriores, a exemplo do TCM-RJ¹ que citou fiscalizações realizadas nos anos de 2004, 2005, 2006 e 2011: “também foram utilizados esses critérios, o que possibilita a realização de comparação do trabalho atual com os já realizados por esta especializada”.

A adoção de manual próprio de auditoria operacional para realização da fiscalização do: TCM-RJ², TCM-PA³, TCM-GO⁴, TCM-RO⁵, TCE-PB⁶, TCE-MT⁷, TCE-ES⁸, TCE-CE⁹, TCE-AP¹⁰, TCE-AC¹¹, TC-DF¹² representou numa estrutura mais concisa dos relatórios de auditoria. A partir do corpus da pesquisa, obteve-se a seguinte estrutura dos elementos:

Elementos do Relatório de Auditoria Operacional



Fonte: Elaborado pela própria autora (2024)

¹ TCM-RJ: Áreas de proteção ambiental e Parques Naturais Municipais

² TCM-RJ: Áreas de proteção ambiental e Parques Naturais Municipais e Avaliação dos impactos socioeconômicos decorrentes do atraso na execução das obras do Corredor BR Transbrasil

³ TCM-PA: Licenciamento Ambiental voltado à avaliação institucional - SEMMA/Marabá/PA

⁴ TCM-GO: Educação Municipal de Trindade e Educação Municipal de Goiânia

⁵ TCE-RO: Avaliação da política de formação, contratação e lotação de professores, com foco na alfabetização na idade certa na Secretaria Municipal de Educação de Porto Velho/RO e Licenciamento de Obras no Município de Porto Velho/RO

⁶ TCE-PB: Funcionamento Operacional da Polícia Civil

⁷ TCE-MT: Corpo de Bombeiros e Sistema de Radiocomunicação da SSP

⁸ TCE-ES: Mamografia de rastreamento e Crimes Contra o Patrimônio

⁹ TCE-CE: Política Estadual e/ou Programas de Ação Estaduais de Combate à Desertificação e Mitigação dos efeitos da seca e de outras políticas públicas transversais e Oferta às crianças de zero a cinco anos acesso à creche/escola

¹⁰ TCE-AP: Avaliação do Desempenho dos Centros e Atenção Psicossocial (CAPS) e Central de Licitações e Contratos da Procuradoria

¹¹ TCE-AC: Produção e distribuição de água tratada

¹² TC-DF: Sistemática de renovação contratual de serviços de natureza continuada e Gestão da Política Educacional durante a Pandemia do Covid-19

O TCE-ES apresentou a auditoria operacional mais recente, com finalização no ano de 2023, que investigava a Eficácia da Polícia Civil na investigação dos crimes contra o patrimônio, merece destaque a pluralidade das diversas naturezas para utilização dos critérios: “tais como leis (estaduais e federais), decretos, guias, boas práticas, planos, manuais, referenciais, peças de planejamento estratégico e orçamentário e produção científica (artigos acadêmicos) ”.

Acerca da “origem da auditoria” algumas fiscalizações foram oriundas de iniciativas externas às Cortes de Contas: Programa de Modernização do Controle Externo de Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX¹³), A Associação Nacional do Ministério Público de Contas (AMPCON¹⁴), Conselho Nacional de Procuradores Gerais de Contas (CNPGC¹⁵), Acordo de cooperação ¹⁶firmado entre a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa (IRB), Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON¹⁷), Projeto Integrar¹⁸.

Quanto ao período de auditoria a média do período fiscalizado foi de, aproximadamente, 2 anos. Os relatórios do TCE-AP e TCE-PA destacaram no período de fiscalização o tempo gasto com a etapa de Planejamento e de Execução, notadamente, a fase da realização dos trabalhos mostrou-se superior ao planejamento.

Na área do Meio Ambiente¹⁹, ao avaliar as dimensões da Eficácia e da Efetividade, foram adotados como ponto de análise pela equipe de auditoria: “Visitação; Usuários; Sinalização; Recursos Humanos/Capacitação; Conservação e limpeza; Comunicação; Educação Ambiental; Combate a incêndios; Monitoramento; Fiscalização”, para verificar os resultados obtidos e não apenas a compatibilidade legal dos meios adotados pela gestão.

A equipe de auditoria, determina a utilização de técnicas para o planejamento e execução da fiscalização. Empiricamente, a análise documental é a técnica basilar para conhecimento do objeto e delimitação do escopo. Além da realização de visitas in loco e aplicação de entrevistas aos agentes, responsáveis e sociedade para identificar a situação e contrapor-la ao critério estabelecido para obter respostas às questões de auditoria.

¹³ TCM-PA: Licenciamento Ambiental voltado à avaliação institucional - SEMMA/Marabá/PA e Atividades de Coleta e Transporte de Resíduos Sólidos Domiciliares Urbanos do Município de Castanhal/PA

¹⁴ TCE-BA: Acessibilidade em prédios públicos

¹⁵ TCE-TO: Avaliação do Sistema Penitenciário do Estado de Tocantins, com foco na gestão e operacionalização das unidades prisionais e TCE-MS: Sistema Prisional

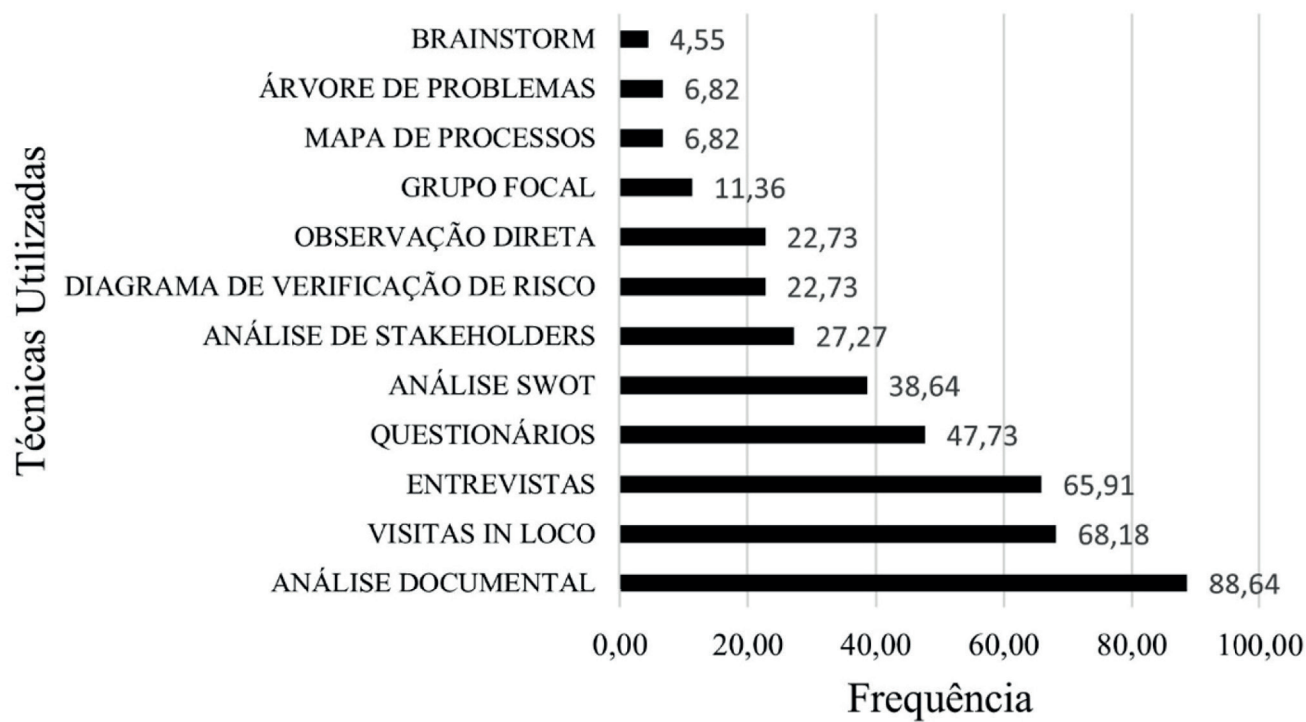
¹⁶ TCE-RR: Avaliação do Funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) do Estado de Roraima (IPER) e do Município de Boa Vista (PRESSEM)

¹⁷ TCM-GO: Educação Municipal de Trindade e Educação Municipal de Goiânia

¹⁸ TCE-RS: Implementação do Novo Ensino Médio, TCE-PA: Segurança em Barragens de Mineração e TCE-CE: Oferta às crianças de zero a cinco anos acesso à creche/escola

¹⁹ TCM-RJ: Áreas de proteção ambiental e Parques Naturais Municipais

Técnicas mais usadas nas Auditorias Operacionais



Fonte: Elaborado pela própria autora (2024)

3

APÊNDICE



Apêndice

Apêndice I – Livro de Códigos para Análise das AOPS

EIXO	CATEGORIA	SUBCATEGORIA	DESCRIÇÃO
Identificação da Auditoria (I.A.)	I.A.01 - CORTE DE CONTAS		Qual Tribunal de Contas realizou a auditoria
	I.A.02 - OBJETO		
	I.A.03 - NÚMERO DO PROCESSO		Processo de identificação na Corte de Contas
	I.A.04 - EQUIPE DE AUDITORIA		Constituição da Equipe de auditoria, incluso o supervisor
	I.A.05 - PÁGINAS DO RELATÓRIO		Número de páginas do relatório analisado
	I.A.06 - ÁREA		Área da política pública auditada
	I.A.07 - ORIGEM DA AUDITORIA	I.A.07.1 – INTERNA I.A.07.2 – EXTERNA	
	I.A.08 - MANUAL		Manual de Auditoria Operacional adotado
	I.A.09 - ÓRGÃOS ENVOLVIDOS		
	I.A.10 - PERÍODO DA FISCALIZAÇÃO		
	I.A.11 - PERÍODO DA REALIZAÇÃO		
	I.A.12 - DURAÇÃO DAS AUDITORIAS		Tempo médio das auditorias calculado em meses estimados

Relatório de Auditoria (R.A)	R.A.01 - DIMENSÃO DA AUDITORIA	R.A.01.1 - EFICIÊNCIA R.A.01.2 - EFICÁCIA R.A.01.3 - ECONOMICIDADE R.A.01.4 - EFETIVIDADE	
	R.A.02 - TIPO DE ABORDAGEM	R.A.02.1 - A SISTEMAS R.A.02.2 - A RESULTADOS R.A.03.3 - A PROBLEMAS	1 examinar o funcionamento de sistemas de gestão; 2 examinar o atingimento do objetivo/produto 3 examinar as causas dos problemas (ISSAI 300, p.6)
	R.A.03 - NATUREZA DA EVIDÊNCIA	R.A.03.1 - FÍSICA R.A.03.2 - TESTEMUNHAL R.A.03.3 - ANALÍTICA R.A.03.4 - DOCUMENTAL	1 técnicas de inspeção física e observação (fotos vídeos, mapas gráficos, tabelas de registro) 2 informações prestadas por terceiros (questionário, entrevistas) 3 inter-relação de dados (tabelas, quadros, meio físico ou eletrônico pela equipe de auditoria) 4 fontes internas e externas, relatórios, memorandos, atas, contratos.
	R.A.04 - QUANTIDADE DE RECOMENDAÇÕES		
	R.A.05 - TIPO DE RECOMENDAÇÃO	R.A.05.1 - FOCO NA CONDIÇÃO; R.A.05.2 - FOCO NA CAUSA; R.A.05.3 - FOCO NA CONSEQUÊNCIA	1 corrigir condição encontrada 2 evitar que condição ocorra novamente 3 corrigir prejuízos decorrentes
	R.A.06 - TIPO DE BENEFÍCIOS	R.A.06.1 - FINANCEIRO; R.A.06.2 - NÃO-FINANCEIRO	1 representado monetariamente 2 não representado monetariamente
	R.A.07 - QTD DE QUESTÕES		
	R.A.08 - QTD DE CRITÉRIOS		
	R.A.09 - QTD DE ACHADOS		
	R.A.10 - FONTES		
	R.A.11 - MÉTODOS DE COLETA		
	R.A.12 - MÉTODOS DE ANÁLISE		
	R.A.13 - LIMITAÇÕES		
	R.A.14 - CONCLUSÕES		
	R.A.15 - RECOMENDAÇÕES		

Apêndice II – Síntese estruturada dos manuais de Auditoria Operacional

Elemento	Descrição	TCE-SC (2024)	TCU (2020)	TCDF (2020)	TCE-MS (2019)	TCE-AM (2018)	TCM-PA (2018)	TCE-MT (2017)
ELEMENTOS INTRODUTÓRIOS								
Apresentação	destaca seu objetivo de orientar e padronizar auditorias operacionais, garantindo qualidade e alinhamento às normas internacionais da INTOSAI, incluindo as ISSAI 3000. Voltado a auditores do TCU e de outras entidades.		X			X		x
Introdução	apresenta as bases fundamentais para a realização de auditorias operacionais, detalhando os princípios e normas que orientam o processo.	X	X		X		X	
Levantamento de Informações	tem como objetivo auxiliar a tomada de decisão, identificando áreas com alta materialidade, vulnerabilidade e risco, além de possibilitar a melhoria da administração pública.				X			
Marco Conceitual	Enumera e conceitua a Auditoria Operacional, suas dimensões, características e discorre sobre a seleção dos objetivos de auditoria.					X		
Definição de objetos de auditoria para programação anual	Relaciona as normas referentes à Auditoria Operacional e menciona o rito para programação anual de auditoria naquele Tribunal de Contas					X		
Requisitos Gerais	estabelece os princípios essenciais para a realização de auditorias operacionais de alta qualidade. Enfatiza a necessidade de independência e ética por parte dos auditores, assegurando imparcialidade e transparência no trabalho	X	x	X				

Dimensões de Desempenho e Características de AOP	Descreve as dimensões da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e caracteriza a auditoria operacional.						X	
Seleção de Temas	aborda o processo de identificação e priorização de assuntos a serem auditados, com base em critérios como relevância, risco, materialidade e viabilidade.		X				X	X
Equipe de Auditoria, Usuários e Responsáveis	Trata da composição e os papéis da equipe de auditoria, destacando a importância de selecionar profissionais qualificados com habilidades técnicas e competências adequadas ao tipo de auditoria.	X						
Instrumentos de Fiscalização	Aborda os instrumentos de fiscalização daquele órgão: auditoria, monitoramento, inspeção, levantamento e acompanhamento.			X				
Ética e Independência	Discorre sobre o princípio.			X				
Julgamento, devido zelo e ceticismo profissional	Trata do comportamento apropriado do auditor, relacionando-o com a integridade, independência e objetividade, competência, comportamento profissional e confidencialidade.			X				
Controle de Qualidade	Destaca o sistema de controle de qualidade para manutenção da reputação, credibilidade e capacidade do Tribunal.			X				
Gerenciamento de Equipes e Habilidades	Destaca a necessidade de qualificação da equipe de auditoria e o perfil profissional além de estabelecer diretrizes para composição, apresentação e coordenação da equipe.			X				
Risco de Auditoria e Materialidade	Relaciona o risco ao nível de asseguarção desejado: quanto maior a segurança buscada pelo auditor.			X				
Documentação	Inclui documentos e anotações elaborados ou coletados pelo auditor.			X				

Comunicação	Detalha a importância da comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria.			X				
Auditoria no Setor Público	Destaca a auditoria governamental e detalha seus tipos.			X				
Auditoria Operacional	borda o conceito e os objetivos dessa modalidade de auditoria, que se concentra em avaliar a eficácia, eficiência e economicidade das atividades, programas, serviços e operações governamentais. Destaca a importância de analisar o desempenho de órgãos, entidades e políticas públicas com base em critérios como resultados alcançados, uso de recursos e conformidade com os objetivos estabelecidos	X						
ELEMENTOS ESTRUTURAIS								
Planejamento	descreve a fase essencial de definição dos objetivos, escopo e abordagem da auditoria, visando garantir a eficácia e clareza dos trabalhos. Nessa etapa, são identificadas as questões a serem analisadas, as informações necessárias, os critérios de auditoria, e os procedimentos de coleta e análise de dados	X	x	X	X	X	X	X
Execução	descreve a fase em que as atividades de auditoria planejadas são colocadas em prática. Nessa etapa, são coletadas as evidências necessárias por meio de métodos como análise de documentos, entrevistas e observações, e os achados da auditoria são registrados	X	x	X	X	X	X	X
Relatório	aborda a elaboração do documento que apresenta os resultados da auditoria de forma clara, objetiva e estruturada, com base nos achados e evidências coletados. Define os componentes do relatório, como introdução, visão geral, capítulos principais, conclusões e propostas de encaminhamento, além de orientações sobre estilo e requisitos para assegurar qualidade e equilíbrio.	X	x	X	X		X	X

Organização dos processos de trabalho	aborda a organização e os processos de trabalho em auditorias operacionais, destacando a importância de registrar, organizar e documentar as informações obtidas em todas as fases, por meio de papéis de trabalho.							X
Plano de ação	detalha as ações que serão tomadas para cumprir as determinações e implementar as recomendações feitas em decisão plenária, incluindo responsáveis e prazos.	X						
Supervisão	Busca assegurar que os objetivos sejam alcançados e que a fiscalização atenda aos padrões estabelecidos				X			
Divulgação	Almeja garantir a transparência na gestão pública e evidenciar como a auditoria contribui para melhorias na administração e governança		x		X			
Monitoramento	descreve o acompanhamento das providências adotadas pelos auditados em resposta às recomendações e determinações da auditoria. Essa etapa é essencial para verificar a implementação das ações corretivas e avaliar os benefícios gerados, garantindo que os efeitos pretendidos sejam alcançados.	X	x	X	X	X	X	X
Supervisão e Revisão dos Trabalhos	avalia as dificuldades encontradas e garantir que a auditoria seja executada conforme as normas legais e revisa os trabalhos.	X						
Controle da Qualidade	Relaciona as modalidades, os papéis dos atores e ferramentas para o controle da qualidade nas auditorias.						X	
ELEMENTOS COMPLEMENTARES								
Glossário	lista ou conjunto de termos especializados, com suas respectivas definições, organizados de forma ordenada	X						

Referências	lista de fontes consultadas e citadas no relatório e permitem verificar as origens das informações utilizadas	X	x			X	X	
Apêndices	materiais complementares, como documentos, gráficos, tabelas ou textos adicionais.		x	X			X	
Anexos	são documentos ou materiais suplementares, como dados brutos, formulários, ou informações externas que não foram produzidos pela equipe de auditoria					X		X
Notas Explicativas	esclarecimentos adicionais fornecidos pelos auditores para detalhar e contextualizar os procedimentos, métodos, análises e conclusões apresentadas no relatório de auditoria						X	

Apêndice III - Capa

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO <<NOME DO ESTADO>>

Auditoria Operacional
Relatório Final de Auditoria

Tema da Auditoria
Processo nº 9999/9999
Imagem do objeto auditado (opcional)

Estado / UF
Ano

Apêndice IV - Folha de Rosto

Processo TC:	
Conselheiro Relator:	
Modalidade de Auditoria	
Ato Originário/Fundamento da Auditoria:	
Objeto da fiscalização:	
Ato de Designação:	
Equipe de auditoria	
Período de abrangência da Auditoria:	
Período de realização da Auditoria:	
Planejamento:	
Execução:	
Relatório:	
Órgão auditado:	
Responsável pelo órgão:	
Nome/Cargo:	
Outros responsáveis:	
Processos Correlatos:	

Apêndice V - Resumo

Relato coeso e conciso para comunicar o objetivo da auditoria, as questões, metodologia utilizada, os achados, o montante fiscalizado, os benefícios esperados, conclusões e principais propostas de encaminhamento

Ex: Trata-se de auditoria operacional para avaliar NOME DO PROGRAMA, que é um programa de CONCEITO, OBJETIVO E PÚBLICO-ALVO DO PROGRAMA, no CIDADE/ESTADO

Responder aos seguintes questionamentos?

Buscou-se avaliar a (eficiência, eficácia, economicidade e/ou efetividade do programa NOME DO PROGRAMA, para tanto, foram elaboradas as seguintes questões de auditoria:

Questão de Auditoria 1:

Questão de Auditoria 2:

Questão de Auditoria 3:

O que foi constatado?

Foram constados XX (número) de achado, sendo xx de conformidade, conforme segue:

Achado 1: descrição

Detalhamento da não conformidade, não atendimento ao critério

Achado 2: descrição

Detalhamento da não conformidade, não atendimento ao critério

Achado 3: descrição

Detalhamento da não conformidade, não atendimento ao critério

Quais foram os encaminhamentos registrados pela equipe de auditoria após os comentários do gestor?

Dentre as proposições formuladas, destacam-se:

Que tipos de benefícios são esperados pelo Tribunal?

Discorrer sobre as melhorias esperadas se adotadas as medidas propostas pelo Tribunal

Apêndice VI - Proposta de Encaminhamento

- Ante ao exposto, sugere-se ao egrégio Plenário:
- Tomar conhecimento do:
- Relatório Final de Auditoria (peça ____);
- Recomendar ____
- Alertar ____
- Advertir ____
- Autorizar a devolução dos autos ao órgão competente para registro e posterior arquivamento, sem prejuízo de futuro processo de monitoramento

Cidade (UF), data do mês do ano

Equipe de auditoria:

Nome do auditor	Nome do auditor	Nome do auditor
Matrícula do auditor	Matrícula do auditor	Matrícula do auditor
Nome do auditor	Nome do auditor	Nome do auditor
Matrícula do auditor	Matrícula do auditor	Matrícula do auditor

Supervisão

Nome do Supervisor	Nome do Supervisor
Matrícula do Supervisor	Matrícula do Supervisor

Apêndice VII - Sumário do Relatório de Auditoria Operacional

1. INTRODUÇÃO

- 1.1. Apresentação
- 1.2. Identificação do Objeto
- 1.3. Objetivos
 - 1.3.1. Objetivo Geral
 - 1.3.2. Objetivos específicos (se houver)
- 1.4. Escopo da Auditoria
- 1.5. Montante fiscalizado
- 1.6. Metodologia
- 1.7. Critérios de Auditoria
- 1.8. Avaliação de riscos e controle

2. RESULTADOS DE AUDITORIA

- 1.1. Achado x1 (análise de evidências; causas; efeitos; considerações dos gestores; posicionamento da equipe; proposição/encaminhamento)
- 1.2. Achado x2 (análise de evidências; causas; efeitos; considerações dos gestores; posicionamento da equipe; proposição/encaminhamento)
- 1.3. Achado x3 (análise de evidências; causas; efeitos; considerações dos gestores; posicionamento da equipe; proposição/encaminhamento)
- 1.4. Achado x4 (análise de evidências; causas; efeitos; considerações dos gestores; posicionamento da equipe; proposição/encaminhamento)

3. CONCLUSÕES

4. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTOS

REFERÊNCIAS

ANEXOS