

**GLÁUCIA DA CUNHA**

**AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DE SANTA CATARINA:  
PROPOSTA DE ESTRUTURA BÁSICA, CONCEITOS E  
APLICAÇÕES EM UM MANUAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Administração, no Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas (Esag), da Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc), como requisito para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Arlindo Carvalho Rocha

**FLORIANÓPOLIS**

**2017**

C972a      Cunha, Gláucia da  
                Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina:  
                proposta de estrutura básica, conceitos e aplicações em um manual / Gláucia  
                da Cunha. - 2017.  
                266 p. il.; 29 cm

                Orientador: Arlindo Carvalho Rocha

                Bibliografia: p. 113-120 e p. 263-266

                Dissertação (Mestrado) - Universidade do Estado de Santa Catarina,  
                Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas, Programa de Pós-  
                Graduação em Administração, Florianópolis, 2017.

                1. Auditoria governamental. 2. Controle administrativo. 3. Manuais  
                técnicos. I. Rocha, Arlindo Carvalho. II. Universidade do Estado de Santa  
                Catarina. Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.

CDD: 657.835045 – 20.ed.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Central da UDESC

**GLÁUCIA DA CUNHA**

**AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS DO  
ESTADO DE SANTA CATARINA:  
PROPOSTA DE ESTRUTURA BÁSICA, CONCEITOS E  
APLICAÇÕES EM UM MANUAL**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Administração como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração.

**Banca Examinadora:**

Orientador: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. Arlindo Carvalho Rocha

Universidade do Estado de Santa Catarina - Udesc.

Membro: \_\_\_\_\_

Prof. Dr. Fabiano Maury Raupp

Universidade do Estado de Santa Catarina - Udesc.

Membro: \_\_\_\_\_

Prof. Dra. Elaine Cristina de Oliveira Menezes

Universidade Federal do Paraná - UFPR.

Florianópolis, 15/09/2017.



Aos meus pais, que, com sua simplicidade,  
sempre incentivaram meus estudos.

Aos meus filhos, que suportaram minhas  
ausências e inconstâncias.

À minha irmã, meu exemplo, minha referência.



## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que me concedeu a permissão de permanecer neste plano e a oportunidade de trilhar este caminho de aprendizado e conquistas.

Agradeço aos professores de cada uma das disciplinas que cursei neste mestrado, os quais compartilharam de forma brilhante seus conhecimentos e me instigaram a buscar outros saberes.

Meu mais profundo agradecimento a meu orientador, Professor Doutor Arlindo Carvalho Rocha. Pela paciência e compreensão nos momentos de ausência e de desespero. Pelas palavras de otimismo e estímulo incansáveis, fundamentais para que esta dissertação se concretizasse.

Ao colega de trabalho, Diretor do Instituto de Contas do Tribunal de Contas de Santa Catarina e professor desta instituição de ensino, Professor Me. Osvaldo Faria de Oliveira, que me mostrou a importância e pertinência do mestrado para minha atividade profissional, agradeço a orientação e o incentivo.

Aos colegas de mestrado, agradeço o convívio e apoio mútuo que tivemos nesta jornada de dois anos e desejo sucesso em suas vidas pessoais e profissionais.

E a todos aqueles que não tenho como citar nominalmente e que estiveram ao meu lado nessa trajetória, dia-a-dia, apoiando-me e incentivando-me, saibam que lhes sou muito grata e sempre os guardarei com muito carinho em meu coração.



## RESUMO

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) é o órgão estadual que tem como função precípua zelar pela boa aplicação do dinheiro público. Para cumprir sua missão institucional, adota diversas ferramentas, sendo a auditoria, a principal delas. A auditoria operacional está, cada vez mais, tomando corpo nas Entidades de Fiscalização Superior (EFS) do Brasil e do mundo. Seu objetivo é avaliar a gestão e o desempenho dos órgãos e políticas públicas, com vistas à economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e sustentabilidade. Diante do desafio que essa modalidade de auditoria representa, as EFS elaboram manuais que as auxiliam no desenvolvimento de suas atividades de fiscalização. O TCE/SC ainda não construiu seu Manual de Auditoria Operacional, porém, busca atender as normas de auditoria nacionais e internacionais. Assim, neste trabalho, apresenta-se uma proposta de Manual de Auditoria Operacional, cujo objetivo é aprimorar a realização das atividades de fiscalização, bem como disponibilizar ferramenta de padronização e que sirva de diretriz para a realização desta modalidade de auditoria. Inicialmente, construiu-se uma versão preliminar de manual, contendo os elementos e requisitos mínimos para a realização de auditorias operacionais de qualidade, a partir de normas de auditoria nacionais e internacionais e manuais de auditoria utilizados por EFS brasileiras e de outros países. Na segunda etapa, mediu-se a convergência entre os elementos e requisitos mínimos contidos na versão preliminar com a prática adotada pelo TCE/SC, mediante a análise dos registros de oito auditorias operacionais e cinco monitoramentos realizados pelo Tribunal entre 2011 e 2016, adotando como indicador de convergência aceitável, a nível geral e de elemento, o percentual de 50%. A análise resultou em convergência geral de 55%, sendo que a verificação por elemento revelou que o TCE/SC não alcançou o percentual aceitável em quatro dos dez elementos analisados. Essa análise serviu para demonstrar que o TCE/SC precisa envidar maior esforço para atender os elementos e requisitos básicos com baixo desempenho na análise. Da mesma forma, esta mestranda norteou-se na medição de convergência para elaborar a proposta final de Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, aprofundando-se naqueles elementos e requisitos básicos que apresentaram índice abaixo do aceitável, vez que demonstram que o TCE/SC não adota esta prática ou ainda não possui experiência ou *expertise* na aplicabilidade do referido elemento e seus requisitos mínimos.

**Palavras-chave:** Auditoria. Auditoria operacional. *Accountability*. Controle. Entidades de Fiscalização Superior. Diretrizes. Manual.



## ABSTRACT

The Court of Accounts of the State of Santa Catarina (TCE/SC) is the state body whose primary function is to ensure the proper application of public money. To fulfill its institutional mission, it adopts several tools, and audit is the main one. Performance auditing is the type of audit that is increasingly taking shape in Brazil's and the World's Supreme Audit Institutions (SAIs). It aims to evaluate both the management and the performance of public bodies and policies, with a view to the economy, efficiency, effectiveness, equity, and sustainability. Given the challenge that this type of audit represents, the SAIs prepare manuals that assist them in the development of their audit activities. The TCE/SC has not yet built its Performance Audit Manual, however, it seeks to comply with national and international auditing standards. Thus, this paper presents a proposal for an Performance Audit Manual that aims to improve the performance of oversight activities, as well as to provide a standardization tool and serve as a guideline for the accomplishment of this audit modality. Initially, a manual preliminary version was prepared, containing the basic elements and requirements for the performance of quality operational audits, based on national and international auditing standards and audit manuals used by Brazilian's and other countries' SAIs. In the second stage, the convergence between the basic elements and requirements contained in the preliminary version with the practice adopted by the TCE/SC was measured by analyzing the records of eight operational audits and five monitoring carried out by the Court between 2011 and 2016, acceptable convergence indicator, at the general and element level, the percentage of 50%. The analysis resulted in a general convergence of 55%, and verification by element revealed that the TCE/SC did not reach the acceptable percentage in four to ten elements analyzed. This analysis served to demonstrate that TCE/SC needs to make greater effort to meet the basic elements and requirements with poor analytical performance. Likewise, this master's degree was based on the measurement of convergence in order to elaborate the final proposal of the Performance Audit Manual of the Court of Accounts of the State of Santa Catarina, deepening in those basic elements and requirements that presented below acceptable index, since demonstrate that TCE/SC does not adopt this practice or does not yet have experience or expertise in the applicability of said element and its minimum requirements.

**Key-words:** Audit. Performance auditing. Accountability. Control. Supreme Audit Institutions. Guidance. Manual.



## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 - Organograma do TCE/SC, em 2016 ----- 67



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Os quatro níveis das Issais -----	55
Quadro 2 - Tipos de auditoria e termos utilizados nos diversos idiomas -----	61
Quadro 3 - Auditorias operacionais e monitoramentos executados pela DAE em 2015 -----	70
Quadro 4 - Auditorias operacionais e monitoramentos executados pela DAE em 2016 -----	71
Quadro 5 - Situação dos processos de auditorias operacionais e monitoramentos executados pela DAE nos anos de 2015 e 2016, em 08/08/2017 -----	72
Quadro 6 - Manuais de auditoria que embasam a versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC -----	78
Quadro 7 - Processos em que foi validada a versão preliminar do Manual de AOP do TCE/SC -----	82



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Resultado da pesquisa na BDTD/IBICT-----	35
Tabela 2 - Resultado da pesquisa no Portal de Periódicos Capes -----	35
Tabela 3 - Quantidade de processos julgados pelo TCE/SC referentes à auditoria operacional e monitoramento, de 2007 a 2016 -----	68
Tabela 4 - Resultado da pesquisa eletrônica com TCs brasileiros -----	78



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Quantidade de processos de auditoria operacional e monitoramento julgados pelo TCE/SC, de 2007 a 2016 -----	69
Gráfico 2 - Análise do elemento "Membros da Equipe" nos processos de AOP do TCE/SC ---- -----	83
Gráfico 3 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Seleção do Tema" nos processos de AOP do TCE/SC -----	85
Gráfico 4 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Planejamento" nos processos de AOP do TCE/SC -----	87
Gráfico 5 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Execução" nos processos de AOP do TCE/SC -----	89
Gráfico 6 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Relatórios" nos processos de AOP do TCE/SC -----	92
Gráfico 7 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Divulgação" nos processos de AOP do TCE/SC -----	95
Gráfico 8 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Plano de Ação e Monitoramentos" nos processos de AOP do TCE/SC -----	97
Gráfico 9 - Análise do elemento "Documentação de auditoria" nos processos de AOP do TCE/SC -----	99
Gráfico 10 - Análise do elemento "Avaliação de Riscos e Controles Internos" nos processos de AOP do TCE/SC -----	102
Gráfico 11 - Análise da aderência da prática adotada pelo TCE/SC aos elementos e requisitos propostos na versão preliminar de Manual de Auditoria Operacional -----	104



## LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A - Respostas da pesquisa eletrônica realizada com os Tribunais de Contas estaduais e distrital do Brasil -----	121
APÊNDICE B - Versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina -----	125
APÊNDICE C - Análises dos processos de auditoria operacional e monitoramentos do Tribunal de Contas de Santa Catarina -----	143
APÊNDICE D - Proposta de Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina -----	171



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFCE	Auditor Fiscal de Controle Externo
ANAO	<i>Australian National Audit Office</i>
Anop	Auditoria de Natureza Operacional
AOP	Auditoria Operacional
APT	Administração Pública Tradicional
Atricon	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
Audibra	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
BDTD/IBICT	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações do Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia
Capes	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSN	Companhia Siderúrgica Nacional
DAE	Diretoria de Atividades Especiais
DASP	Departamento de Administração do Setor Público
EFS	Entidades de Fiscalização Superior
EUA	Estados Unidos da América
GAO	<i>United States Government Accountability Office</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
Intosai	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IRB	Instituto Rui Barbosa
Issai	Norma Internacional das Entidades de Fiscalização Superior
NAG	Norma de Auditoria Governamental
NAO	<i>National Audit Office</i>
NAT	Norma de Auditoria do Tribunal de Contas da União
NBASP	Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público
NGP	Nova Gestão Pública
NSP	Novo Serviço Público
OAG	<i>Office of the Auditor General of Canada</i>
PMO	Processo de Monitoramento
RLA	Relatório de Auditoria
TC	Tribunal de Contas

TC/DF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TC-PT	Tribunal de Contas de Portugal
TCCE	Tribunal de Contas da Comunidade Europeia
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCE/CE	Tribunal de Contas do Estado do Ceará
TCE/SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
TCU	Tribunal de Contas da União
TMR	Tema de Maior Relevância
Udesc	Universidade do Estado de Santa Catarina

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>27</b>
1.1	OBJETIVOS .....	28
1.1.1	<b>Objetivo geral .....</b>	<b>28</b>
1.1.2	<b>Objetivos específicos .....</b>	<b>28</b>
1.2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	29
1.3	JUSTIFICATIVA.....	36
<b>2</b>	<b>A EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL .....</b>	<b>39</b>
<b>3</b>	<b>A ACCOUNTABILITY NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A AUDITORIA ....</b>	<b>45</b>
<b>4</b>	<b>AUDITORIA GOVERNAMENTAL: MODALIDADES E NORMAS .....</b>	<b>51</b>
4.1	MODALIDADES DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	51
4.2	NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	54
<b>5</b>	<b>AUDITORIA OPERACIONAL .....</b>	<b>61</b>
5.1	CONCEITOS E PROCEDIMENTOS .....	61
5.2	AUDITORIA OPERACIONAL NO TCE/SC .....	66
<b>6</b>	<b>PROPOSTA DE MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL PARA O TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA.....</b>	<b>75</b>
6.1	MANUAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL DAS EFS .....	76
6.2	VERSÃO PRELIMINAR DO MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA.....	78
6.3	VERIFICAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS ELEMENTOS E REQUISITOS MÍNIMOS da VERSÃO PRELIMINAR DO MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL NAS AUDITORIAS OPERACIONAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA.....	81
6.3.1	<b>Análise do elemento Membros da Equipe.....</b>	<b>83</b>
6.3.2	<b>Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Seleção do Tema .....</b>	<b>84</b>
6.3.3	<b>Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Planejamento .....</b>	<b>85</b>
6.3.4	<b>Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Execução .....</b>	<b>88</b>
6.3.5	<b>Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Relatórios .....</b>	<b>91</b>

<b>6.3.6</b>	<b>Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Divulgação.....</b>	<b>94</b>
<b>6.3.7</b>	<b>Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Plano de Ação e Monitoramentos.....</b>	<b>96</b>
<b>6.3.8</b>	<b>Análise do elemento Documentação de Auditoria .....</b>	<b>98</b>
<b>6.3.9</b>	<b>Análise do elemento Controle e Supervisão da Qualidade e Pesquisa Pós-Auditoria .....</b>	<b>100</b>
<b>6.3.10</b>	<b>Análise do elemento Avaliação de Riscos e Controles Internos.....</b>	<b>101</b>
<b>6.4</b>	<b>PROPOSTA DE MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA .....</b>	<b>103</b>
<b>7</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>107</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>113</b>
	<b>APÊNDICES .....</b>	<b>121</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A administração pública no Brasil, assim como acontece em inúmeros outros países, está em constante evolução. Inicialmente, ela era voltada para si ou para o atendimento do interesse de poucos privilegiados, sem se preocupar com as demandas da sociedade. Essa visão foi se modificando, ao passo que os cidadãos foram se tornando mais conscientes de seus direitos e passaram a exigí-los mais veementemente.

Essa transformação trouxe à tona debates e reflexões a respeito da responsabilidade dos agentes públicos diante dos poderes que lhes são delegados. Isso quer dizer que eles não podem mais administrar bens e recursos públicos à revelia, ou seja, esses administradores devem prestar contas dos seus atos e suas consequências, melhor dizendo, do seu desempenho enquanto gestores públicos. Tudo isso, faz refletir sobre a *accountability*.

*Accountability* é uma palavra em inglês, sem tradução para a língua portuguesa e sem conceito unânime, contudo, em poucas palavras, pode ser entendida como o dever de o agente público prestar contas de seus atos e desempenho acerca daquilo que lhe foi delegado pelo cidadão, sob pena de sofrer sanções deste ou de outros agentes. Como agente de fiscalização com poder sancionatório, pode-se mencionar, dentre outros, o Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) é o órgão estadual que tem como função precípua zelar pela boa aplicação do dinheiro público no âmbito de sua jurisdição. Para cumprir sua missão institucional, adota diversas ferramentas, sendo a auditoria, a principal delas. As auditorias são classificadas em "de conformidade" ou "de legalidade" e "operacional" ou "de desempenho" ou "de gestão".

A auditoria de legalidade, como o próprio nome indica, analisa o cumprimento da legislação a que os gestores públicos estão adstritos no desenvolvimento das políticas públicas e no funcionamento do aparato estatal. O administrador público que não cumpre as normas está sujeito a penalidades aplicadas pelo TCE/SC.

A visão da auditoria operacional vai além, uma vez que observa aspectos de legalidade, como na auditoria de conformidade, porém volta seus olhares para a gestão do assunto auditado. Assim, o objetivo principal da auditoria operacional é promover a melhoria do serviço público, analisando aspectos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e sustentabilidade.

Ademais, a aplicação das auditorias de desempenho em todo o mundo, a exemplo do que ocorre com a própria administração pública, está em constante evolução, o que é considerado bastante natural. Isso ocorre em virtude da evolução da sociedade, que não mais se

conforma com governos pouco *accountables*, isto é, não aceitam mais a má administração dos recursos públicos. As crises econômicas e financeiras que diversas nações perpassam, de modo quase cíclico, também podem ser consideradas como instigadoras do desenvolvimento de auditorias que avaliem além da legalidade. Tudo isso motivou as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) a aprimorarem a forma como executam a fiscalização dos recursos públicos.

Diante do desafio que a auditoria operacional propõe aos auditores que as executam, é essencial que esses profissionais disponham de todo o ferramental necessário que os capacite e sirva de suporte para a realização de um trabalho de excelência.

As EFS de diversos países do mundo e também algumas nacionais dispõem de Manual de Auditoria Operacional para orientar e apoiar os profissionais no desenvolvimento das etapas dessa modalidade de auditoria.

O Tribunal de Contas de Santa Catarina elaborou o Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade em 2016, porém ainda carece de documento norteador para a auditoria operacional.

Desse modo, a lacuna observada na Corte de Contas catarinense foi o que motivou a elaboração da proposta final desta dissertação.

## 1.1 OBJETIVOS

### 1.1.1 Objetivo geral

Propor Manual de Auditoria Operacional ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina com os elementos e requisitos mínimos para a realização desta modalidade de auditoria.

### 1.1.2 Objetivos específicos

- a) Identificar as normas que direcionam o Tribunal de Contas de Santa Catarina na realização dos trabalhos de auditoria operacional;
- b) Identificar manuais de auditoria operacional utilizados por Tribunais de Contas do Brasil e de outros países e selecionar aqueles que servirão de suporte para a proposta de Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina;

- c) Estruturar a versão preliminar com os elementos e requisitos mínimos necessários para a elaboração do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina;
- d) Medir a convergência dos elementos e requisitos mínimos dispostos na versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina com a prática adotada, a partir dos registros de auditorias operacionais e monitoramentos realizados pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina;
- e) Apresentar a proposta final de Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

## 1.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção são apresentadas as informações referentes aos procedimentos metodológicos utilizados nesta pesquisa, descritos nas seguintes subseções: objeto de estudo, tipo de pesquisa, instrumentos de coleta e análise de dados e limitações do estudo.

### 1.2.1 Objeto de Estudo

O objeto de estudo deste trabalho foi o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), a quem compete realizar o controle externo da administração pública estadual e municipais no território catarinense.

O TCE/SC foi criado em 04 de novembro de 1955 pela Lei Estadual nº 1.366. Suas normas basilares são a Lei Complementar Estadual nº 202/2000, que instituiu a Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Santa Catarina, e a Resolução nº TC-06/2001, que estabeleceu seu Regimento Interno.

O art. 7º do Regimento Interno do TCE/SC (SANTA CATARINA, 2001) define que as fiscalizações descritas no art. 70 da Constituição Federal e no art. 58 da Constituição Estadual serão exercidas pelo Tribunal de Contas do Estado, na forma estabelecida em sua Lei Orgânica e Regimento Interno.

O objetivo dessas fiscalizações está descrito no art. 25 da Lei Orgânica do TCE/SC (SANTA CATARINA, 2000), quais sejam:

Art. 25. A fiscalização de que trata este capítulo tem por finalidade verificar a legalidade, a legitimidade, a eficiência e a economicidade de atos administrativos em geral, inclusive contrato, bem como o cumprimento das normas relativas à gestão

fiscal com vistas a assegurar a eficácia do controle que lhe compete, e a instruir o julgamento de contas, cabendo-lhe, em especial:

I - tomar conhecimento, pela publicação no Diário Oficial do Estado, ou por outro meio estabelecido em provimento do Tribunal de Contas:

a) da Lei relativa ao Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, da Lei Orçamentária Anual e dos atos de abertura de créditos adicionais;

b) dos editais de licitação, dos avisos de dispensa ou inexigibilidade de licitação, dos contratos e dos convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos congêneres; e

c) do relatório resumido da execução orçamentária e do relatório de gestão fiscal no âmbito do Estado e dos Municípios;

II - realizar, por iniciativa própria ou por solicitação da Assembleia Legislativa, de suas comissões técnicas ou de inquérito, na forma estabelecida no Regimento Interno, as inspeções e **auditorias previstas no art. 1º, V**, desta Lei; e

III - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado ou Município a pessoas jurídicas de direito público ou privado, mediante convênio, acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento congêneres, bem como a aplicação das subvenções por eles concedidas a qualquer entidade de direito privado.

Parágrafo único. As inspeções e auditorias de que trata esta seção serão regulamentadas pelo Tribunal de Contas e realizadas por seus servidores. (Grifo nosso)

As auditorias governamentais, a que se refere o art. 1º, V, da Lei Orgânica do TCE/SC (SANTA CATARINA, 2000), dividem-se em duas modalidades: de regularidade ou conformidade e operacional, sendo esta última foco de estudo deste trabalho.

### 1.2.2 Tipo de Pesquisa

Inicialmente, cabe dizer que tratou-se aqui de uma pesquisa aplicada, pois objetivou a "aplicação, utilização e consequências práticas dos conhecimentos" (GIL, 1991, p. 44) pelo TCE/SC.

Para os objetivos específicos "a", "b" e "c", realizou-se pesquisa bibliográfica, de modo a aprofundar o conhecimento acerca do tema.

A partir disso, para o objetivo específico "d", desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, a qual buscou descrever uma situação existente. Hair, Jr. *et al* (2005, p. 86) explica que "Os planos de pesquisa descritiva em geral são estruturados e especificamente criados para medir as características descritas em uma questão de pesquisa". Para Cervo e Bervian (2002, p. 66), este tipo de pesquisa "observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los". Dentro dessa tipologia de pesquisa, realizou-se a pesquisa documental, mediante a análise de documentos, neste caso, os registros físicos e eletrônicos das auditorias operacionais e monitoramentos realizados pelo TCE/SC, os quais se constituem em fontes primárias de informações (MARCONI; LAKATOS, 2010).

Para a elaboração da proposta final de Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC, objetivo específico "e", retomaram-se as informações obtidas por meio da pesquisa bibliográfica, dando-se maior ênfase na descrição dos itens que demonstraram menores índices de convergência, identificados na aplicação do objetivo específico "d".

### **1.2.3 Instrumentos de coleta e análise dos dados**

Segue o detalhamento desses instrumentos, para cada objetivo específico e para a fundamentação teórica.

#### **1.2.3.1 Objetivo específico "a"**

Para identificar as normas que direcionam o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), buscaram-se informações na rede mundial de computadores (internet), com ênfase no endereço eletrônico (site) do Palácio do Planalto, da Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina e da própria Corte de Contas catarinense.

No site do TCE/SC foi pesquisada a legislação que trata da constituição e funcionamento do órgão, além das que abordam os regramentos para auditoria governamental, auditoria de conformidade e auditoria operacional.

A leitura dos manuais das Entidades de Fiscalização Superior (EFS) nacionais e internacionais mencionados no item 1.2.3.2, a seguir, revelou que todas seguem as Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superior (Issais) da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) e os Tribunais de Contas brasileiros adotam, ainda, as Normas de Auditoria Governamental (NAGs). Em virtude disso, mostrou-se essencial o estudo dessas normas.

Mais recentemente, em 2015, foram editadas, pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs) - nível 1, as quais irão substituir paulatinamente as NAGs e, por isso, foram incorporadas na versão preliminar e na proposta final de manual.

As NAGs foram obtidas em meio impresso, apesar de também estarem disponíveis em meio eletrônico no site do TCE/SC e em outros sites. As Issais foram acessadas todas em meio eletrônico, sendo algumas traduzidas para o português pelo TCU e outras, no endereço eletrônico <http://www.issai.org>, optando-se pela leitura no idioma inglês. As NBASPs foram acessadas pelo sítio do IRB.

### 1.2.3.2 Objetivo específico "b"

Os manuais utilizados como fundamento para a proposta deste estudo foram obtidos por meio de pesquisa na internet, sendo que todos estavam disponíveis nos endereços eletrônicos das respectivas Entidades de Fiscalização Superior (EFS), a saber: TCU - Tribunal de Contas da União; OAG - *Office of the Auditor General of Canada* (Departamento do Auditor Geral do Canadá); NAO - *National Audit Office* (Departamento Nacional de Auditoria), do Reino Unido; GAO - *United States Government Accountability Office* (Departamento de *Accountability* do Governo dos Estados Unidos da América); e TC-PT - Tribunal de Contas de Portugal.

A escolha desses documentos se deu por serem manuais bastante citados na literatura acerca do tema "auditoria operacional" e considerados referências no Brasil e no mundo. Também fundamentou-se na experiência profissional de mais de uma década na realização dessa modalidade de auditoria pela mestrandia no TCE/SC, assim como sob orientação do professor orientador.

Os seguintes manuais foram estudados em profundidade e constituíram a base da versão preliminar e da elaboração da proposta de Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina: Manual de Auditoria Operacional, do TCU; *Direct Engagement Manual* (Manual de Trabalho Direto) e *Performance Audit Manual* (Manual de Auditoria de Desempenho) do OAG; *Value for Money Handbook* (Manual do Valor para o Dinheiro) do NAO; e Manual de Auditoria de Resultados, do Tribunal de Contas de Portugal.

O manual estadunidense, chamado *Government Auditing Standards* (Padrões de Auditoria Governamental), mais conhecido como *Yellow Book* (Livro Amarelo), está passando por revisão neste ano de 2017, com audiência pública aberta até 06 de julho e sem data para divulgação da versão atualizada. Em virtude disso, esse documento não foi considerado na proposta apresentada nesta dissertação.

A escolha do Manual de Auditoria Operacional do TCU se deu porque a experiência profissional na Corte de Contas catarinense e os contatos realizados durante o exercício da profissão com pares das demais Cortes do Brasil revelou que este manual é o mais utilizado para a realização de auditorias operacionais no país. O Manual de Trabalho Direto e o Manual de Auditoria de Desempenho, do OAG, foram considerados em virtude da sua amplitude e alto grau de detalhamento de cada uma das etapas de auditoria e dos requisitos para alcance de um trabalho de qualidade. Já o Manual de Valor para o Dinheiro, do NAO, trabalha mais profundamente como realizar análise da dimensão de efetividade das políticas públicas, o que representa um grande desafio para as auditorias, e, por isso, foi utilizado na proposta desta

dissertação. Por fim, o Manual de Auditoria de Resultados, da Corte de Portugal, foi levado em conta por ter sido aprovado a menos de um ano, em 29 de setembro de 2016, pelo que se subentende estar alinhado às mais modernas tendências na avaliação de desempenho da gestão pública.

Para identificar se outros Tribunais de Contas do Brasil possuem manuais de auditoria, realizou-se pesquisa eletrônica com representantes das Cortes estaduais e distrital. Para isso, elaborou-se formulário de pesquisa, o qual foi encaminhado por e-mail para profissionais dos 26 Tribunais de Contas de Estado e para o Tribunal de Contas do Distrito Federal, utilizando-se a ferramenta de pesquisa Google Docs. As respostas ao formulário estão apresentadas de forma sintética no item 6.1 e na integralidade, no Apêndice A deste estudo.

#### 1.2.3.3 Objetivo específico "c"

O fundamento da versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC foi o Manual de Auditoria Operacional do TCU, o qual observa normas brasileiras e internacionais de auditoria. A partir deste, foram incorporados outros elementos e requisitos considerados importantes para o desenvolvimento de auditorias operacionais de excelência contidos nessas normas e nos manuais das EFS do Canadá, Reino Unido e Portugal, já citados, bem como atividades disciplinadas pelas normas internas da Corte catarinense.

Essa versão, disposta no Apêndice B, foi elaborada pela mestranda, tendo sido estruturada em forma de perguntas, sempre mencionando a qual norma ou manual se referem.

#### 1.2.3.4 Objetivo específico "d"

A fim de medir a convergência da prática adotada pelo TCE/SC aos elementos e requisitos mínimos elencados na versão preliminar de Manual de Auditoria Operacional, fez-se análise dos registros físicos e eletrônicos de processos de auditoria operacional e de monitoramento.

Inicialmente, realizou-se a seleção dos processos cuja fase de execução, considerando o fluxo de auditoria operacional explicado no item 5.1 desta dissertação, ocorreu nos anos de 2015 e 2016. Com isso, procurou-se identificar as práticas mais recentes do Tribunal, descartadas as fiscalizações em que esta mestranda fez parte da equipe de auditores, de modo a manter-se a imparcialidade da análise. Como a amostra inicial resultou em apenas três processos de auditoria e cinco de monitoramento, optou-se por analisar também os processos de auditoria

operacional apensados aos processos de monitoramento (ver item 5.2 deste trabalho). Assim, verificaram-se oito processos de auditoria e cinco de monitoramento.

Os dados coletados foram consolidados por elemento. Tomou-se como linha de corte o percentual de 50% de congruência entre a proposta e a prática adotada pelo Tribunal. O objetivo foi verificar a aderência da proposta em relação ao ambiente e ao contexto de utilização pelo TCE/SC, em uma relação inversamente proporcional. Ou seja, quanto maior for o índice de convergência alcançado, menor será o esforço a ser realizado pelo Tribunal de Contas para adequar-se aos dispositivos normativos elencados na proposta e vice-versa.

#### 1.2.3.5 Objetivo específico "e"

Após verificada a congruência entre os elementos e requisitos mínimos contidos na versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC, construiu-se a proposta final deste Manual, desta vez na forma textual completa, com a fundamentação legal e o detalhamento necessário para servir de guia aos trabalhos dessa natureza.

Tomou-se como base o texto do Manual de Auditoria Operacional do TCU, por vezes na sua literalidade. De modo a não poluir o texto com referências, esta Corte não está referenciada no corpo do Manual. As referências, portanto, referem-se às normas de auditoria e manuais de outras EFS citados.

Como mencionado no item anterior, adotou-se percentual de corte de 50% na análise de convergência entre proposta e prática. Com isso, elementos com baixo percentual de congruência revelaram a necessidade de maior esforço por parte da mestrandia na redação da versão final da proposta de Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC com relação às definições e qualificações dos parâmetros, pois demonstraram que o Tribunal ainda não possui experiência ou *expertise* na aplicabilidade do referido elemento e seus requisitos mínimos.

#### 1.2.3.6 Fundamentação teórica

A fundamentação teórica está nos capítulos 2 a 5 deste trabalho. Para sua elaboração, buscaram-se materiais de referência em livros e artigos científicos.

Para identificar artigos relacionados ao tema, foi realizada pesquisa na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações do Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (BDTD/IBICT) e no Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes). O acesso na BDTD/IBICT é livre, portanto a pesquisa se

deu nesse ambiente. A pesquisa no Portal de Periódicos Capes também é livre, porém, desse modo, os resultados são restritos. Por isso, fez-se o acesso por meio do Capes Cafe, com login através da instituição de ensino Universidade do Estado de Santa Catarina (Udesc), o que alcança diversas bases de dados e periódicos do Brasil e do exterior.

Os descritores da pesquisa e os resultados obtidos na BDTD/IBICT estão representados na tabela 1:

Tabela 1 - Resultado da pesquisa na BDTD/IBICT

<b>Descritor</b>	<b>Quantidade teses</b>	<b>Quantidade dissertações</b>	<b>Quantidade teses selecionadas</b>	<b>Quantidade dissertações selecionadas</b>
<i>"operational audit"</i>	01	06	00	02
<i>"management audit"</i>	01	25	00	00
<i>"performance audit"</i>	01	15	00	03
<i>"value for money audit"</i>	00	01	00	00

Fonte: Elaborada pela autora

Para essa pesquisa foi adotado um corte temporal. Assim, as teses e dissertações da tabela 1 foram publicadas a partir de 2010 até este ano de 2017.

A consulta ao Portal de Periódicos Capes resultou no seguinte:

Tabela 2 - Resultado da pesquisa no Portal de Periódicos Capes

<b>Descritor</b>	<b>Quantidade artigos</b>	<b>Quantidade artigos selecionados</b>
<i>"operational audit" AND "public service"</i>	08	01
<i>"management audit" AND "public service"</i>	41	02
<i>"performance audit" AND "public service"</i>	89	06
<i>"value for money audit" AND "public"</i>	61	00

Fonte: Elaborada pela autora

A pesquisa no Portal Capes também adotou o corte temporal de 2010 a 2017 e a quantidade de artigos representa somente aqueles publicados em periódicos revisados por pares.

Os resumos das três teses de doutorado, das 47 dissertações e dos 199 artigos foram lidos para identificar a pertinência com os assuntos abordados nesta dissertação. Feito isso, foram considerados mais alinhados ao tema, cinco dissertações e nove artigos.

Importa deixar claro que a pesquisa nas bases de dados não teve o intuito de recriar o estado da arte, mas, tão somente, identificar materiais relevantes para o presente estudo,

buscando produções mais recentes, em virtude de as auditorias operacionais estarem em constante evolução, assim como as normas de auditoria.

Diversos artigos científicos estudados nas disciplinas deste Mestrado também serviram como referencial teórico para esta dissertação.

#### **1.2.4 Limitações do estudo**

A princípio, importa deixar claro que este estudo busca apresentar uma proposta de Manual de Auditoria Operacional para o TCE/SC com base nas normas de auditoria brasileiras e internacionais, as quais são amplamente aceitas pelos Tribunais deste país, sem, contudo, discutir o conteúdo ou validade dessas normas, especialmente porque elas mesmas mencionam, em sua justificativa, a preocupação com o atendimento dos princípios fundamentais de auditoria e com as responsabilidades específicas dos Tribunais de Contas brasileiros (IRB, 2011).

Configura-se, também, como limitação deste estudo, a não validação da proposta preliminar e/ou final de manual com profissionais e especialistas da área em decorrência do elevado tempo que esta etapa poderia tomar frente ao prazo para o desenvolvimento do trabalho no curso de Mestrado.

Por fim, o resultado da pesquisa, ou seja, a proposta de Manual de Auditoria Operacional, tem aplicabilidade exclusivamente na Corte de Contas catarinense, uma vez que, para sua construção, utilizou-se sua Lei Orgânica e Regimento Interno. Todavia, este documento pode servir de base para a elaboração de manuais por outros Tribunais de Contas do país, mediante adaptação, especialmente no que concerne a suas normativas específicas. Ademais, a utilização pelos auditores do próprio TCE/SC depende de prévia aprovação pelo Plenário da Corte estadual.

#### **1.3 JUSTIFICATIVA**

Diante da carência de recursos públicos e do atual cenário econômico e financeiro que perpassa o Brasil, é essencial que os gestores públicos disponham de instrumentos que deem suporte à tomada de decisão. Mas não somente isso, é papel do controle externo averiguar se as ações adotadas atendem aos anseios e necessidades da sociedade, resguardando o patrimônio público.

Segundo o art. 70 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), cabe ao Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União,

exercer "A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas..." (BRASIL, 1988).

Da mesma forma, o art. 58 da Constituição do Estado de Santa Catarina, de 1989, define a mesma competência à Assembleia Legislativa, a qual conta com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado (TCE/SC) para o exercício do controle externo (SANTA CATARINA, 2017).

Vê-se na legislação maior do país e do Estado, que cabe ao controle externo exercer a fiscalização operacional dos entes e agentes públicos. Essa fiscalização é comumente conhecida como "auditoria operacional".

Auditoria operacional (AOP) é uma modalidade de auditoria que visa avaliar diversos aspectos da gestão pública, no tocante a desempenho e resultados, tendo como finalidade identificar oportunidades de melhoria e recomendar ao gestor público sua implementação.

O controle externo utiliza essa importante ferramenta de avaliação e aprimoramento da gestão pública para a análise da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e sustentabilidade das ações e políticas governamentais, sem deixar de lado, obviamente, os aspectos legais.

A auditoria operacional, assim como os demais tipos de fiscalização, deve ser orientada por normas e padrões de auditoria definidos por organismos nacionais e internacionais. Nesse sentido, o Tribunal de Contas de Santa Catarina adota as Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superior (Issais) e as Normas de Auditoria Governamental (NAGs).

As NAGs foram aprovadas e expedidas conjuntamente pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e as Issais, pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

O Princípio 3 da Issai 20 (TCU, 2016b), que trata dos Princípios de Transparência e *Accountability* das Entidades de Fiscalização Superior (EFS), define que as EFS devem adotar normas, processos e métodos de auditoria que sejam objetivos e transparentes, o que pode ser alcançado por meio de manuais e diretrizes de auditoria que auxiliem os profissionais no exercício de suas funções.

Na mesma linha, a NAG 2608 estabelece que os Tribunais de Contas brasileiros devem "adotar diretrizes e procedimentos para a elaboração de manuais, guias e instruções normativos referentes aos trabalhos de auditorias governamentais" (IRB, 2011, p. 28) e a NAG 4301.4 exige que os Tribunais de Contas elaborem manuais de auditoria governamental para exercer suas funções de modo eficiente e eficaz (IRB, 2011).

Ainda com o mesmo objetivo, as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), elaboradas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) em 2015, estabeleceram que

**Princípio 3**

**Adoção de normas, processos e métodos de auditoria objetivos e transparentes**

12. Os Tribunais de Contas devem adotar normas e metodologias que estejam em conformidade com os princípios fundamentais de auditoria e elaborados de acordo com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público. (IRB, 2015, p. 46)

O Tribunal de Contas de Santa Catarina decidiu por construir manuais segregados. Assim, elaborou o Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, por meio da Portaria nº TC 0670/2015 e o Manual do Controle e da Garantia da Qualidade das Auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, pela edição da Portaria nº TC 0575/2016. Por outro lado, a Corte de Contas catarinense ainda não cumpre as normas de auditoria em sua plenitude, pois carece de manual de auditoria operacional.

O objetivo da proposta de Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC aqui apresentada é auxiliar o órgão no cumprimento das normas de auditoria e, sobretudo, orientar o público interno com vistas a uniformizar os procedimentos a serem desenvolvidos e servir como ferramenta de apoio aos profissionais que atuam na realização de auditorias operacionais.

Com isso, o desenvolvimento e utilização de manual permite avanço na atuação do Tribunal de Contas, visto que sistematiza os trabalhos, dá maior consistência aos resultados oriundos dessa modalidade de auditoria, bem como colabora com a percepção do próprio auditado acerca do tipo de fiscalização a que está submetido.

Para tanto, deve-se frisar que o uso profissional do conteúdo do documento proposto nesta dissertação de Mestrado está condicionado à sua aprovação pelo Pleno do TCE/SC, mediante norma interna, a exemplo dos demais manuais supracitados.

## 2 A EVOLUÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

O Estado moderno é a forma de organização política da sociedade, o qual tem como função precípua realizar o bem-comum através de três vertentes: o bem-estar, a segurança e a justiça (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Contudo, inicialmente, a administração pública no Brasil tinha o caráter patrimonialista, advindo dos europeus, em que o Estado era servido pela sociedade em vez de servi-la. Os funcionários públicos eram considerados "nobres" e recebiam os cargos como prêmios e agrados para atender a interesses próprios.

Para quebrar com o nepotismo e a corrupção patrimonialista, surgiu o modelo de Administração Pública Tradicional (APT), cujas características se mantêm presentes no serviço público até os dias atuais. Esse modelo de administração convencional é baseado na burocracia conforme Weber, em que se busca a eficiência administrativa por meio da organização hierárquica, pela qual as pessoas são nomeadas para o cargo e exercem suas atividades com total lealdade e impessoalidade (BEHN, 1998).

Getúlio Vargas organizou o Estado nos moldes "weberianos" ao criar o Departamento de Administração do Setor Público (DASP), em 1938, com caráter autoritário e centralizador, cujo objetivo era modernizar a gestão pública.

A função do DASP foi avaliar o desempenho dos órgãos públicos federais do ponto de vista da economicidade e eficiência e propor as mudanças que julgasse necessárias. Pode-se dizer que o DASP teve propósito semelhante, ao menos em parte, ao intencionado pelos Tribunais de Contas nas auditorias operacionais. Procopiuk (2013, p. 273) destaca que

As mudanças poderiam ocorrer mediante distribuição e agrupamento de órgãos, realocação de dotações orçamentárias, alteração de processos de trabalho, realinhamento de relações formais entre órgãos públicos, bem como entre a Administração Pública e a sociedade.

Nesse modelo, acreditava-se que a administração pública podia ser muito eficiente em suas operações e que esta eficiência seria alcançada com a organização de uma estrutura de gestão administrativa altamente centralizada e hierarquizada (DENHARDT; DENHARDT, 2007).

Na década seguinte, começou-se a questionar a gestão burocrática diante do aumento da demanda por serviços públicos e do grau de exigência da sociedade para que os serviços fossem efetivamente entregues e que fossem de qualidade.

A partir de então, uma nova visão de administração foi surgindo, com olhar desenvolvimentista, mediante a introdução de valores empresariais ou gerenciais. Nessa época, foi criada a Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), mais precisamente em 09 de abril de 1941. Vê-se que o Estado passa a atuar de modo gerencial e, de certo modo, competir com o mercado privado.

A queda de Vargas fez o Estado voltar às práticas patrimonialistas, que perduraram até meados da década de 60. Em 1967, o governo federal editou o Decreto-lei nº 200, trazendo nova reforma administrativa ao país. Referido decreto trouxe consigo a descentralização administrativa do governo, portanto, oposto ao modelo "weberiano", com a expansão da administração indireta, criação de empresas estatais e conseqüente enfraquecimento da administração direta.

De acordo com Procopiuk (2013, p. 284),

A reforma teve como objetivo afastar o modelo centralizador por meio de delegação de competências dentro das próprias estruturas administrativas estatais, bem como criar novas instituições e fortalecer outras mediante concessão de maior autonomia operacional e administrativa.

Segundo Matias-Pereira (2010, p. 3):

Foi implantada, assim, a denominada "administração para o desenvolvimento", conservando uma forte centralização política na União. Verifica-se o início da expansão e consolidação do Estado desenvolvimentista, do Estado empresário-produtor no Brasil.

Nova mudança ocorreu a partir dos anos 1980, dando-se os primeiros passos para a implantação, no Brasil, da chamada Nova Gestão Pública (NGP). Nessa época ocorreram a nova reforma administrativa, a promulgação da Constituição Federal de 1988 e as políticas do governo Collor, que levaram à abertura da economia e privatizações. O governo brasileiro buscou, mais uma vez, organizar sua estrutura administrativa e focalizar sua atuação como Estado regulador e promotor do desenvolvimento. Num sentido inverso ao que aconteceu em 1967, o Estado não se comporta mais como produtor, passando a exercer função gerencial.

Behn (1998, p. 5) alerta que a NGP desafiou a APT sob o argumento de que

[...] o método tradicional de organização do poder executivo é muito lento, burocrático, ineficiente, pouco responsivo, improdutivo. Ele não nos dá os resultados que esperamos de um governo. E atualmente, cidadãos esperam que um governo produza resultados. Eles não toleram mais a ineficiência ou ineficácia.

Segundo Osborne (2006), a NGP baseia-se nas técnicas gerenciais utilizadas no setor privado, por entender que sua aplicação no serviço público levaria automaticamente a ganhos de eficiência e efetividade nesse serviço. Por basear-se nos mecanismos de mercado, nesse tipo de administração, o cidadão é visto como cliente do Estado, cabendo a este atender aos anseios e necessidades daquele.

Na verdade, a exigência social nada mais é do que a cobrança dos direitos legais que lhe cabe, como explica Prestes (2016, p. 10):

O clamor, capturado pelo discurso neoliberal do fim do século XX, pela eficiência na prestação de serviços públicos, que nada mais são do que a garantia de direitos individuais e coletivos constitucionalmente previstos e garantidos a todos, demonstra que a própria legitimidade do Estado, e, por consequência, do Direito Administrativo, está enfraquecendo.

Denhardt e Denhardt (2007) colocam que, ao contrário do uso da eficiência como único critério para avaliar o desempenho administrativo, a NGP veio para demonstrar que é possível empregar outros critérios como resposta às preocupações dos cidadãos. Nesse modelo, buscou-se melhorar a produtividade da administração pública, de modo que o aparato estatal funcionasse melhor com menor custo. Para isso, adotaram-se novas abordagens como privatização, terceirização, mensuração de desempenho e planejamento estratégico, características presentes na iniciativa privada (DENHARDT, 2012).

Por outro lado, críticos da NGP alegam que esse modelo tem a mesma base paradigmática da velha administração pública, já que ambas se baseiam na burocracia: esta utiliza a organização pública para a consecução do bem público e aquela, a privada. Ou seja, ambas se utilizam de uma estrutura (pública ou privada) para a produção e se voltam a atender seus próprios interesses, preponderantemente (SALM; MENEGASSO, 2009).

Denhardt (2012) traz à tona uma questão bastante interessante a respeito da NGP. Se esse modelo de gestão baseia-se no *modus operandis* de mercado e o livre mercado atua baseado em concorrência, para que o serviço público funcione nesses moldes, deveriam existir diversos fornecedores do mesmo serviço público que permitissem aos usuários a livre escolha de quem seria o prestador do serviço, o que não é factível na prática.

Em decorrência de tais críticas, nasce o novo conceito de administração pública, denominado Novo Serviço Público (NSP). Este tem seu olhar muito mais voltado à efetividade da gestão pública, pois busca incorporar o cidadão na formulação, desenvolvimento e fiscalização das políticas e serviços públicos.

Salm e Menegasso (2009, p. 107-108) creditam a Denhardt e Denhardt a construção da base epistemológica do NSP, o qual se caracteriza por

[...] servir aos cidadãos, não aos consumidores; estar a serviço do interesse público; emprestar mais valor à cidadania do que ao empreendedorismo; pensar estrategicamente e agir democraticamente; reconhecer que a *accountability* não é simples; servir aos cidadãos em vez de controlar e dirigir a sociedade; e valorizar as pessoas, não apenas a produtividade.

Nesse novo modelo gerencial, são fortalecidos os valores democráticos e o cidadão vai deixando, aos poucos, de ser apenas um usuário/cliente do serviço público e passa a participar efetivamente da administração pública. Em outras palavras, no NSP, o cidadão sai do pólo passivo, única e exclusivamente, para o pólo ativo, no que couber.

Apesar das críticas ao modelo tradicional de gestão pública e à Nova Administração Pública, na verdade, é que todas elas persistem. Vries e Nemeč (2012) fizeram um estudo na literatura sobre as reformas nos modelos de administração pública, com ênfase na NGP. Os autores demonstraram que, destarte alguns autores considerarem que esse modelo está praticamente "morto", em muitos países ele é uma novidade ainda em implementação. Por outro lado, os autores concluem que está comprovado que o modelo da NGP não funciona como se previu, contudo, muitas das suas ferramentas são úteis para a gestão pública, especialmente nos momentos de crise econômica (VRIES; NEMEC, 2012).

Assim sendo, no momento atual, a administração pública nos mais diversos países apresenta características dos três modelos de gestão, sendo mais presentes as duas primeiras. Isso se deve, em parte, porque todas elas possuem prós e contras.

Uma explicação exemplar da motivação da atuação concomitante desses modelos foi dada por Salm e Menegasso (2009, p. 109-110),

Assim como o ser humano e a sociedade não podem ser entendidos de maneira fragmentada ou linear, também a prática da administração pública não pode ocorrer a partir de um modelo que privilegie apenas a burocracia pública ou o mercado como provedores e alocadores dos serviços públicos. Também não pode privilegiar, de forma isolada, uma proposta de administração pública cujo foco seja a democracia, sem estratégia objetiva para produzir os demais bens e serviços públicos. A prática da administração pública em uma sociedade multicêntrica requer, portanto, múltiplas práticas e modelos, cada qual apropriado ao seu espaço na sociedade. Em outros termos, os modelos e propostas emergentes da administração pública, quando analisados isoladamente, apresentam sérias restrições, pois partem do pressuposto de que o ser humano e a sociedade são unidimensionais. Tais modelos e propostas, contudo, quando utilizados nos espaços que lhes são próprios, em uma sociedade multicêntrica, politicamente articulada, podem ser de valia para a administração pública. Logo, em termos de possibilidade objetiva, os atuais modelos e propostas de administração pública podem vir a ser mais eficientes e eficazes, quando vistos de

forma complementar, a partir de uma mesma base epistemológica que concebe a sociedade sob a perspectiva multicêntrica e politicamente articulada.

Não há como negar que a APT foi e ainda é importante para a sociedade, especialmente em áreas críticas como, por exemplo, na defesa nacional e seguridade social. Como realçam Denhardt e Denhardt (2007, p. 12), "Dadas as circunstâncias de seu momento, a Velha Administração Pública [aqui chamada de APT] serviu bem, mesmo que imperfeitamente".

Da mesma forma, a NGP trouxe um lado mais humanista para o serviço público, tanto para o servidor quanto para os usuários. Na NGP, o servidor passou a ter mais autonomia para agir e, conseqüentemente, cobrou-se responsividade em relação às suas ações como agente público. Para o cidadão, tornou-se uma gestão mais voltada a atender os interesses sociais em vez dos seus próprios.

Já o NSP é uma proposta recente, que está sendo incorporada lenta e moderadamente na administração pública. Esse modelo ainda requer forte mudança cultural para que funcione efetivamente. Pode-se dizer que os usuários do serviço público estão bastante acostumados ao modelo da NGP e esperam que o Estado provisione e atenda todas as suas necessidades, sem ter que "colocar a mão na massa". Bem ressalta Campos (1990, p. 37) de que "O povo brasileiro mostra vocação maior para ser ajudado do que para exibir autoconfiança. Como consequência, abre os braços ao paternalismo, uma forma disfarçada de autoritarismo".

Fazer com que as pessoas deixem de lado essa visão requer uma consciência democrática que ainda não existe na maioria da população brasileira e pode levar certo tempo para que seja desenvolvida.

Além disso, a cidadania democrática exige do indivíduo uma atitude cívica ainda incomum na sociedade brasileira. O NSP requer indivíduos com visão de coletividade, pessoas que enxerguem além de seus próprios interesses e necessidades e atuem em busca dos interesses e necessidades da sociedade em que vivem, ou seja, do interesse público. Para atuar dessa forma, o cidadão precisa conhecer muito mais a fundo os problemas sociais, o que exige maior conhecimento e envolvimento com a comunidade (DENHARDT, 2012).

Por outro lado, há que se reconhecer que algumas ações já vêm sendo tomadas pela sociedade civil, seja pela criação e/ou fortalecimento de entidades de classe e associações de bairro ou de moradores; seja pelos observatórios sociais, entidades que estão se expandindo como agentes fiscalizadores da gestão pública.

Diante de tudo isso, vale observar que o Brasil ainda possui uma administração pública altamente hierarquizada e burocratizada, nos moldes da APT, porém está adentrando no modelo da NGP, ao passo que gestores e administradores públicos vêm percebendo que o cerne de sua

existência é servir à sociedade e atender suas necessidades, as quais crescem exponencialmente. Esse crescimento de demanda acarreta no aumento de despesas, que, infelizmente, não são acompanhadas, na mesma proporção, pela evolução das receitas. Em virtude disso, para cumprir com suas obrigações, os administradores públicos precisam ser responsivos na gestão dos recursos públicos, gastando-os de modo eficiente e eficaz.

Percebendo esse desafio na gestão pública, os órgãos de fiscalização, como o Tribunal de Contas, não poderiam ficar inertes. É aí que entra a atividade de auditoria operacional. Esse tipo de fiscalização, como detalhado no Capítulo 5 deste trabalho, avalia a gestão e o desempenho dos entes públicos, tanto no cumprimento de seus deveres legais, quanto no atendimento dos anseios da sociedade. Ou seja, a fiscalização operacional exercida pelos Tribunais de Contas é uma ferramenta que auxilia seus jurisdicionados na busca da *accountability* no setor público.

### 3 A ACCOUNTABILITY NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A AUDITORIA

O papel do gestor público é administrar os bens e recursos públicos que lhe foram confiados em seu mandato pelos cidadãos, a fim de atender às necessidades destes e promover o bem comum. Isso é feito por meio do desenvolvimento de políticas públicas.

Para Secchi (2013, p. 44), a política pública existe para sanar um problema público, representado pela "discrepância entre *status quo* e uma situação ideal possível". O "*status quo*" é o cidadão com suas necessidades e a situação ideal é o atendimento dessas necessidades. De modo a dar transparência dos seus atos e da aplicação dos dinheiros públicos, os administradores públicos devem prestar contas da sua gestão àqueles que lhes delegou esse poder-dever.

Nesse sentido, Alwardat, Benamraoui e Rieple (2015) mencionam as drásticas mudanças que ocorreram na estrutura e gestão pública do Reino Unido em 1970 por considerarem-na pouco *accountable*, com desperdícios e que não dava o devido valor ao dinheiro (*value for money*). Com isso, dentre outras ações, passaram-se a adotar indicadores de desempenho e o papel dos auditores externos foi ampliado, expandindo a atuação de simples auditorias de contas e relatórios de regularidade para a avaliação de desempenho da gestão, com comentários sobre a economicidade, eficiência e efetividade do uso dos recursos públicos.

Mas não é preciso que estejam acontecendo mudanças nas políticas ou práticas organizacionais para que se realizem auditorias de performance. Como conclui um estudo realizado com 118 servidores públicos na Estônia, cada vez mais os gestores têm sofrido pressão para melhorar seu desempenho em busca de maior eficiência e eficácia, no sentido de reacender a confiança dos cidadãos nas instituições públicas (Raudla *et al.*, 2015).

Todos esses argumentos levam à reflexão sobre *accountability*.

Essa palavra, tão citada no meio acadêmico, não possui tradução para o idioma português, de modo que possa expressar em toda sua plenitude o que pretende significar. Algumas vezes ela é usada como sinônimo de "prestação de contas", outras, de "responsividade". Pode-se dizer que ambos os sinônimos estão corretos e são complementares.

Schillemans (2010) também menciona a falta de um conceito unívoco para o termo. Para o autor, "*Accountability* é usada como sinônimo de desideratas políticas pouco definidas, como transparência, democracia, eficiência, responsividade, responsabilidade e integridade" (SCHILLEMANS, 2010, p. 302-303).

No Brasil, Anna Maria Campos (1990) foi uma das primeiras, se não a primeira estudiosa a mencionar a *accountability*. Segundo a autora, o contato inicial com o termo foi ao

realizar seu primeiro curso de Pós-graduação em Administração Pública nos Estados Unidos da América (EUA). Lá, ela começou a procurar a tradução da palavra, sem sucesso. A partir de então, buscou orientar-se por outros questionamentos:

[...] quais as consequências dessa ausência do conceito para a realidade da administração pública brasileira? De que forma as relações entre burocracia e público são diferentes no Brasil e nos EUA? Qual a relação entre essas diferenças e a ausência da *accountability*? (CAMPOS, 1990, p. 31).

Campos (1990) identificou um elo entre *accountability* e a necessidade de proteção dos cidadãos quanto aos erros de conduta dos gestores públicos e garantia de seus direitos. Dessa análise, fez uma relação entre direito do cidadão *versus* deveres da administração pública.

Diante dessa relação, apesar de não haver tradução, Ceneviva (2006) explica que é comum o entendimento de que a *accountability* está relacionada ao controle e à fiscalização dos gestores e servidores públicos, portanto, os instrumentos de *accountability* só possuem significado nos regimes democráticos. Rocha (2013, p. 87) alerta que

Uma das tarefas mais importantes das sociedades nos regimes democráticos atuais consiste em desenvolver formas e instrumentos de *accountability*, isto é, processos de avaliação e responsabilização permanente dos agentes públicos que permitam ao cidadão controlar o exercício do poder concedido aos seus representantes.

A Norma de Auditoria Governamental 1101 define *accountability* como a "obrigação que têm as pessoas ou entidades, as quais foram confiados recursos públicos, de prestar contas, responder por uma responsabilidade assumida e informar a quem lhes delegou essa responsabilidade" (IRB, 2011, p. 11).

Vê-se que a *accountability* não trata apenas do dever de prestar contas do agente político, mas de todo agente público, ou seja, qualquer pessoa que esteja responsável pela administração de recursos públicos. Nesse sentido, França (2012, p.16) explica que "os burocratas [pode-se compreender como os servidores públicos] respondem ou prestam contas aos políticos eleitos que respondem em última instância ao povo através do processo eleitoral".

Numa visão histórica, Campos (1990) começou a questionar-se sobre a *accountability* no Brasil quando o país estava passando por uma reforma administrativa, a partir da qual foram inseridas na gestão pública características do modelo de administração conhecido como Nova Gestão Pública (NGP).

Como explicado no capítulo anterior, a NGP veio romper com a burocratização do serviço público e suas consequências, como ineficiência, ineficácia e baixa responsividade.

Nesse novo modelo, a administração pública adotou características de mercado e o usuário passou a ser visto como cliente do serviço público.

Como acontece nas relações comerciais, o cliente preza pela qualidade do serviço, de preferência com menor preço. Assim, os usuários dos serviços públicos passaram a exigir dos administradores públicos maior responsividade acerca de suas ações, de modo que lhes entregassem serviços mais ágeis e de melhor qualidade e justificassem o pagamento dos impostos.

Percebe-se, entretanto, que o aumento de responsabilidade trazido pela NGP não garante maior *accountability* do responsável. Nesse sentido, Christensen e Lægreid (2014, p. 212) alertam que "A relação entre *accountability* e desempenho é caracterizada por tensões, ambiguidades e contradições, e mais responsabilidade pelo desempenho não leva a mais *accountability* pelo desempenho". É aí que reside a importância da auditoria operacional.

Segundo Barzelay (2002, p. 25), "A Nova Gestão Pública oferece um arcabouço teórico para ampliar a competência legal das instituições de auditoria governamental de forma a incluir a auditoria de desempenho". Essa visão é compartilhada por Reichborn-Kjennerud e Vabo (2017, p. 6) quando mencionam que "O 'regime' da NGP envolveu uma maior delegação, o que, por sua vez, resultou em maior uso dos mecanismos de auditoria e controle".

Para Cleveland *apud* Denhardt e Denhardt (2007, p. 7), "A responsabilidade democrática é mantida onde existe um órgão representativo (como uma legislatura) fora da administração com poder para determinar a vontade dos membros (os cidadãos) e impor (isso) na administração".

Depreende-se das palavras de Cleveland, que a *accountability* traz em seu bojo, além do dever de justificação dos seus atos, a possibilidade de o agente público sofrer sanções pela sua ausência.

Diante disso, surgem os questionamentos de quem possui esse poder sancionatório. Para O'Donnell (1998), há duas formas de *accountability*: vertical e horizontal. A *accountability* vertical é aquela exercida pelos cidadãos, geralmente, nas eleições, momento em que ele pode premiar um bom gestor, reelegendo-o, ou puni-lo, não lhe concedendo o voto e, por conseguinte, o mandato. Porém, há outros momentos em que a sociedade exerce a *accountability* vertical, como, por exemplo, nas manifestações públicas, nos plebiscitos, nos conselhos consultivos e/ ou deliberativos, nas audiências públicas, nos orçamentos participativos e nos observatórios sociais (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004). A mídia também se enquadra nessa classificação e tem, cada vez mais, se mostrado como eficaz instrumento de *accountability* vertical.

Já a *accountability* horizontal é realizada por órgãos de dentro da esfera estatal que possuem o poder de fiscalização e sanção, como, por exemplo, Tribunais de Contas, Poder Legislativo, com as Comissões Parlamentares de Inquérito, Poder Judiciário e o próprio Poder Executivo, com as Controladorias Internas (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004).

Não há dúvidas de que, em uma sociedade democrática e moderna, o cidadão pode e deve fiscalizar os agentes públicos e lhes impor sanções, individual e coletivamente, apoiados pelos meios de comunicação.

Por outro lado, sabe-se, também, que a capacidade de fiscalização destes é bastante limitada, pois lhes falta o terceiro requisito essencial para a *accountability*, a informação (ROCHA, 2007), que está intimamente ligada à falta de transparência das ações governamentais, destarte o princípio da publicidade dos atos públicos contido no art. 37 da Constituição Federal (Brasil, 1998) e a mais recente publicação da Lei nº 12.527/2011 - Lei de Acesso à Informação.

É por isso que Prestes (2016, p. 110) menciona que "o controle da atividade administrativa realizado pelas Cortes de Contas se constitui como verdadeiro garantidor de direitos".

Assim sendo, frente à limitação do cidadão em exercer o controle da gestão pública e cientes de seu papel institucional de fiscalizar o uso dos bens e a aplicação dos recursos públicos, os Tribunais de Contas exercem o controle externo por diversos meios de fiscalização, dentre eles, auditorias de conformidade ou legalidade e de desempenho ou operacionais.

Campos (1990) faz uma crítica às auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), na década de 90. Para a autora, o TCU não promoveria a *accountability* enquanto restringisse sua ação nas análises de aspectos contábeis e orçamentários, o que seria alcançado apenas se a Corte de Contas passasse a analisar, também, a eficiência, a eficácia e a efetividade na aplicação dos recursos públicos, bem como, a equidade, pela busca de justiça social e política.

Crítica semelhante é feita por Rocha (2007) quando questiona a atuação das Cortes de Contas, as quais se limitam à verificação da legalidade e conformidade das despesas públicas, deixando em segundo plano a competência que a Constituição Federal de 1988 lhes concedeu de realizar a fiscalização operacional de todos aqueles que gerenciam os recursos públicos.

Para Prestes (2016, p. 80), "A questão do controle da atividade administrativa adquire importância maior quando a atividade controlada é de natureza discricionária", pois são os atos discricionários que abrem margem para excessos e desvios, o que aumenta a complexidade dos controles.

Deve-se observar, porém, que o TCU tem buscado aprimorar sua atuação, dando maior atenção às questões relacionadas ao bom desempenho dos agentes públicos e tornando-se efetivamente uma instituição promotora da *accountability* na Administração Pública. Aos poucos, o exemplo da Corte de Contas nacional vem se disseminando nos demais Tribunais de Contas do país, como aconteceu com o Tribunal de Contas de Santa Catarina, com a realização das auditorias operacionais a partir de 2002.

Não se deve esquecer, entretanto, os grandes desafios que as Cortes de Contas enfrentam ao realizar as auditorias operacionais frente à carência de dados a respeito do desempenho governamental. Infelizmente, esse problema não é exclusividade brasileira, como ressaltam Ngoepe e Ngulube (2014), em seu artigo que trata da necessidade de relatórios gerenciais apropriados e da ausência de documentação de suporte para o desenvolvimento de auditorias de desempenho na África do Sul, e Hawke (2012), ao avaliar a gestão do serviço público australiano.

De todo modo, isso não pode servir como desculpa para a não realização das avaliações; pelo contrário, deve ser visto como mola propulsora para o início de uma era de transformações na sociedade brasileira, a partir do gerenciamento do desempenho do serviço público, tanto pelos próprios gestores, quanto pelos órgãos de fiscalização.



## 4 AUDITORIA GOVERNAMENTAL: MODALIDADES E NORMAS

### 4.1 MODALIDADES DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Auditoria é um exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério, com o fim de emitir uma opinião ou comentários (IRB, 2011).

Na visão do Departamento do Auditor Geral do Canadá (CANADÁ, 2015), as auditorias contribuem para manter instituições públicas saudáveis e um governo bem gerenciado e responsável para os cidadãos.

De acordo com as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), auditoria governamental pode ser conceituada como o

[...] exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controles internos (SCI). (IRB, 2011, p. 11)

A auditoria governamental é uma forma de controle institucional dividida em duas tipologias: controle interno e controle externo. A diferença entre eles está na "inserção ou não dos órgãos de controle na estrutura administrativa a ser controlada" (ROCHA; QUINTIERI, 2013, p. 55).

O controle interno faz parte da estrutura administrativa do órgão ou entidade e, por esse motivo, está subordinado a ela. Isso não ocorre com o controle externo.

Ambos os controles estão amparados no art. 70 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) e no art. 58 da Constituição do Estado de Santa Catarina.

A CRFB/88 (BRASIL, 1988) estabelece que

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Da mesma forma, a Constituição Estadual (SANTA CATARINA, 2017) define que

Art. 58. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração pública, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O art. 74 da CRFB/88 (BRASIL, 1988) e art. 74 da Constituição Estadual (SANTA CATARINA, 2017) exigem que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário mantenham, de forma integrada, sistemas de controles internos com vistas a

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Apesar de o departamento de auditoria interna fazer parte da estrutura administrativa do controlado, Silva (2012) destaca que a integração descrita no *caput* do artigo constitucional não deve ser confundida com ingerência. Pelo contrário, a integração é essencial para o perfeito fluxo das informações necessárias para as atividades de controle interno.

Em Santa Catarina, o controle externo está a cargo do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), criado em 04 de novembro de 1955 pela Lei Estadual nº 1.366. As normas basilares do TCE/SC são a Lei Complementar Estadual nº 202/2000, que estabeleceu a Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Santa Catarina, e a Resolução nº TC-06/2001, que instituiu seu Regimento Interno.

O art. 7º do Regimento Interno do TCE/SC (SANTA CATARINA, 2001) define que as fiscalizações descritas no art. 70 da Constituição Federal e no art. 58 da Constituição Estadual serão exercidas pelo Tribunal de Contas do Estado, na forma estabelecida em sua Lei Orgânica e Regimento Interno.

O objetivo dessas fiscalizações está descrito no art. 25 da Lei Orgânica do TCE/SC (SANTA CATARINA, 2000), quais sejam:

- Art. 25. A fiscalização de que trata este capítulo tem por finalidade verificar a legalidade, a legitimidade, a eficiência e a economicidade de atos administrativos em geral, inclusive contrato, bem como o cumprimento das normas relativas à gestão fiscal com vistas a assegurar a eficácia do controle que lhe compete, e a instruir o julgamento de contas, cabendo-lhe, em especial:
- I - tomar conhecimento, pela publicação no Diário Oficial do Estado, ou por outro meio estabelecido em provimento do Tribunal de Contas:

- a) da Lei relativa ao Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, da Lei Orçamentária Anual e dos atos de abertura de créditos adicionais;
- b) dos editais de licitação, dos avisos de dispensa ou inexigibilidade de licitação, dos contratos e dos convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos congêneres; e
- c) do relatório resumido da execução orçamentária e do relatório de gestão fiscal no âmbito do Estado e dos Municípios;

II - realizar, por iniciativa própria ou por solicitação da Assembleia Legislativa, de suas comissões técnicas ou de inquérito, na forma estabelecida no Regimento Interno, as inspeções e **auditorias previstas no art. 1º, V**, desta Lei; e

III - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado ou Município a pessoas jurídicas de direito público ou privado, mediante convênio, acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento congêneres, bem como a aplicação das subvenções por eles concedidas a qualquer entidade de direito privado.

Parágrafo único. As inspeções e auditorias de que trata esta seção serão regulamentadas pelo Tribunal de Contas e realizadas por seus servidores. (Grifo nosso)

As auditorias governamentais, a que se refere o art. 1º, V, do Regimento Interno do TCE/SC (Santa Catarina, 2001), dividem-se em duas modalidades: de regularidade ou conformidade e operacional.

A auditoria de regularidade, também chamada de auditoria de conformidade, pode ser considerada uma fusão entre auditoria financeira e de cumprimento legal (SILVA, 2012). Isso pode ser confirmado na definição de auditoria de regularidade dada pela NAG 1102.1.1 (IRB, 2011, p. 11), em que compreende o

[...] exame e avaliação dos registros; das demonstrações contábeis; das contas governamentais; das operações e dos sistemas financeiros; do cumprimento das disposições legais e regulamentares; dos sistemas de controle interno; da probidade e da correção das decisões administrativas adotadas pelo ente auditado, com o objetivo de expressar uma opinião.

Já a auditoria de desempenho ou operacional avalia, além de aspectos de legalidade observados na auditoria de regularidade, outros aspectos voltados à boa aplicação dos recursos públicos e os resultados dela advindos.

No entendimento de França (2012, p.12),

A auditoria operacional é um instrumento que permite que os contribuintes, financiadores, legisladores, executivos, cidadãos e meios de comunicação obtenham respostas sobre a execução e os resultados das atividades governamentais. A auditoria operacional também fornece respostas a perguntas como: é possível aplicar os recursos públicos de uma maneira melhor? Ou, a forma com que o orçamento público é aplicado é a que agrega maior valor para o cidadão?

De modo geral, diz-se que a auditoria operacional avalia os programas, projetos e atividades dos órgãos e entidades públicos, bem como de outros que administram recursos

públicos, com vistas a avaliar se seu desempenho obedece aos princípios da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e sustentabilidade e se há oportunidades de melhorias (PORTUGAL, 2016).

Cada uma das dimensões de análise será detalhada no Capítulo 5 que trata especificamente de auditoria operacional.

## 4.2 NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Assim como toda atividade profissional, a auditoria governamental, independentemente da modalidade de fiscalização, se de regularidade ou operacional, deve seguir normas de auditoria estabelecidas por organismos nacionais e internacionais.

Neste trabalho, deu-se enfoque para as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issais), estabelecidas pela Organização das Entidades de Fiscalização Superior (Intosai); as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), desenvolvidas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon); e as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), definidas pelo IRB.

### 4.2.1 Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issais) da Intosai

Em 1977, na IX Incosai<sup>1</sup>, realizada na cidade de Lima, no Peru, foi elaborada a Declaração de Lima para Preceitos de Auditoria, com o objetivo principal de enfatizar a necessidade de as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) realizarem auditorias governamentais independentes, sendo que esta independência deve estar ancorada por legislação. Essa Declaração foi revisada em 1998, quando as Normas de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issais) passaram a ser elaboradas, assumindo o número Issai 1.

---

<sup>1</sup> Incosai é o Congresso da Intosai. O Congresso é o órgão supremo da Intosai, composto por todos os seus membros. Uma vez a cada três anos, realiza reuniões regulares, que são presididas pela EFS de hospedagem. Oferece a todos os membros da Intosai a oportunidade de compartilhar experiências, discutir questões e aprovar resoluções e recomendações para melhorar a responsabilidade governamental em todo o mundo. Os participantes incluem delegações de membros das EFS, bem como representantes das Nações Unidas, do Banco Mundial e de outras organizações internacionais e profissionais.

A Intosai desenvolveu as Issais em quatro níveis. O nível 1 traz os Princípios Basilares. O nível 2 trata dos Pré-requisitos para o Funcionamento das EFS. O nível 3 elenca os Princípios Fundamentais de Auditoria e o nível 4, as Diretrizes de Auditoria.

Cada um dos níveis e seus desdobramentos estão representados no quadro 1:

Quadro 1 - Os quatro níveis das Issais (Continua)

Nível	Norma	Criação / Última versão
1 - Princípios Basilares	Issai 1 - A Declaração de Lima	1998
2 - Pré-requisitos para o Funcionamento das EFS	Issai 10 - Declaração do México sobre Independência das EFS	2007
	Issai 11 - Diretrizes e Boas Práticas da Intosai Relacionadas à Independência das EFS	2007
	Issai 12 - Valor e Benefício das EFS - fazendo a diferença na vida dos cidadãos	2013
	Issai 20 - Princípios de Transparência e <i>Accountability</i>	2010
	Issai 21 - Princípios de Transparência - Boas Práticas	2010
	Issai 30 - Código de Ética	2016
	Issai 40 - Controle de Qualidade das EFS	2010
	3 - Princípios Fundamentais de Auditoria	Issai 100 - Princípios Fundamentais para Auditoria do Setor Público
Issai 200 - Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira		?
Issai 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional		2013
Issai 400 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade		2013
4 - Diretrizes de Auditoria	Issai 1003 - Glossário para Diretrizes de Auditoria Financeira	2010
	Issai 1200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria	2010
	Issai 1210 - Concordância dos Termos de Compromissos de Auditoria	2016
	Issai 1220 - Controle de Qualidade para Auditoria de Demonstrações Financeiras	2013
	Issai 1230 - Documentação de Auditoria	2013
	Issai 1240 - Responsabilidades do Auditor em Relação à Fraude em uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	2013
	Issai 1250 - Consideração de Leis e Regulamentos em uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	2013
	Issai 1260 - Comunicação com os Responsáveis pela Governança	2016
	Issai 1265 - Comunicando Deficiências no Controle Interno aos Responsáveis pela Governança	2013
	Issai 1300 - Planejando uma Auditoria de Demonstrações Financeiras	2013
	Issai 1315 - Identificando e Avaliando os Riscos de Erros Materiais através da Compreensão da Entidade e do seu Ambiente	2013

Quadro 1 - Os quatro níveis das Issais (Continuação)

Nível	Norma	Criação / Última versão
4 - Diretrizes de Auditoria	Issai 1320 - Materialidade no Planejamento e Realização de uma Auditoria	2013
	Issai 1330 - Respostas do Auditor ao Risco Avaliado	2013
	Issai 1402 - Considerações de Auditoria Relativas a Entidades que Usam Organizações de Serviços	2013
	Issai 1450 - Avaliação de Distorções Identificadas Durante a Auditoria	2013
	Issai 1500 - Evidência de auditoria	2013
	Issai 1510 - Trabalhos de Auditoria Inicial - Balanços de Abertura	2013
	Issai 1520 - Procedimentos Analíticos	2013
	Issai 1530 - Amostragem de Auditoria	2013
	Issai 1540 - Estimativas Contábeis de Auditoria, Incluindo Estimativas Contábeis de Valor Justo e Divulgações Relacionadas	2013
	Issai 1550 - Partes Envolvidas	2013
	Issai 1560 - Eventos Subsequentes	2013
	Issai 1570 - Continuidade	2016
	Issai 1580 - Representações Escritas	2013
	Issai 1600 - Considerações Especiais - Auditorias das Demonstrações Contábeis do Grupo	2013
	Issai 1610 - Usando o Trabalho dos Auditores Internos	2016
	Issai 1620 - Usando o Trabalho de Especialistas	2013
	Issai 1700 - Formando Parecer e Relatórios sobre Demonstrações Financeiras	2016
	Issai 1701 - Comunicando Assuntos-chave de Auditoria no Relatório do Auditor Independente	2016
	Issai 1705 - Modificações de Opinião no Relatório do Auditor Independente	2016
	Issai 1706 - Ênfase nos Parágrafos Significantes e Outros Parágrafos Significantes no Relatório do Auditor Independente	2016
	Issai 1710 - Informações Comparativas	2013
	Issai 1720 - Responsabilidades do Auditor Referentes a Outras Informações em Documentos que Contêm Demonstrações Financeiras Auditadas	2016
	Issai 1800 - Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras de Propósito Específico	2016
	Issai 1805 - Considerações Especiais - Auditorias de Demonstrações Financeiras Individuais e Elementos Específicos, Contas ou Itens de uma Demonstração Financeira	2016
	Issai 1810 - Trabalhos sobre Relatório de Demonstrações Financeiras Resumidas	2013
	Issai 3000 - Padrões para Auditoria de Desempenho	2016
	Issai 3100 - Diretrizes sobre Conceitos Centrais para Auditoria de Desempenho	2016
	Issai 3200 - Diretrizes para o Processo de Auditoria de Desempenho	2016
	Issai 4000 - Padrões para Auditoria de Conformidade	2016
	Issai 5000 - Auditoria das Instituições Internacionais - Orientação para as Instituições Superiores de Auditoria	2016
	Issai 5110 - Diretrizes sobre Realização de Auditorias de Atividades com Perspectiva Ambiental	2016

Quadro 1 - Os quatro níveis das Issais (Conclusão)

4 - Diretrizes de Auditoria	Issai 5120 - Auditoria Ambiental e Auditoria de Regularidade	2016
	Issai 5130 - Desenvolvimento Sustentável: o Papel das Instituições Superiores de Auditoria	2016
	Issai 5140 - Como as EFS Podem Cooperar na Auditoria de Acordos Ambientais Internacionais	2016
	Issai 5210 - Diretrizes sobre Melhores Práticas para a Auditoria de Privatizações	2013
	Issai 5220 - Diretrizes sobre Melhores Práticas para Auditoria de Finanças Públicas / Privadas e Concessões	2013
	Issai 5230 - Diretrizes sobre Melhores Práticas para a Auditoria de Regulação Econômica	2013
	Issai 5240 - Diretrizes sobre Melhores Práticas para a Auditoria de Riscos em Parcerias Público-Privadas (PPP)	2013
	Issai 5300 - Diretrizes sobre Auditoria de TI	2016
	Issai 5310 - Metodologia de Revisão de Segurança do Sistema de Informação - um Guia para Revisar a Segurança do Sistema de Informação em Organizações Governamentais	2016
	Issai 5410 - Orientação para o Planejamento e Realização de uma Auditoria de Controles Internos da Dívida Pública	2016
	Issai 5411 - Indicadores da Dívida	2016
	Issai 5420 - Dívida Pública: Gestão e Vulnerabilidade Fiscal: Funções Potenciais para EFS	2016
	Issai 5421 - Orientação sobre Definição e Divulgação de Dívida Pública	?
	Issai 5422 - Um Exercício de Termos de Referência para Realizar Auditoria de Desempenho da Dívida Pública	2016
	Issai 5430 - Exposições Fiscais: Implicações para o Gerenciamento da Dívida e o Papel das EFS	2016
	Issai 5440 - Orientação Para a Realização de uma Auditoria da Dívida Pública - O Uso de Testes Substantivos em Auditorias Financeiras	2016
	Issai 5450 - Orientação sobre a Auditoria do Sistema de Informação sobre a Dívida Pública	2016
	Issai 5500 - Introdução à Orientação para o Trabalho de Auditoria sobre Assistência Relacionada a Desastres	2013
	Issai 5510 - Auditoria de Preparação para Desastres	2013
	Issai 5520 - Auditoria de Assistência Relacionada a Desastres	2013
	Issai 5530 - Adaptando Procedimentos de Auditoria para Levar em Conta o Aumento do Risco de Fraude e Corrupção na Fase de Emergência Após uma Catástrofe	2013
	Issai 5540 - Uso de Informações Geoespaciais na Auditoria de Gerenciamento de Desastres e Ajuda Relacionada a Desastres	2013
	Issai 5600 - Diretrizes para Revisão por Pares	2016
Issai 5700 - Diretriz para a Auditoria de Prevenção de Corrupção	2016	
Issai 5800 - Guia de Auditoria Cooperativa entre Instituições Supremas de Auditoria	2016	

Fonte: Issai. Disponível em: <[http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm)>. Acesso em: 24 jul. 2017.

As normas em destaque são aquelas que merecem maior atenção dos profissionais que realizam auditorias operacionais. A Issai 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria

Operacional, Issai 3000 - Padrões para Auditoria de Desempenho, Issai 3100 - Diretrizes sobre Conceitos Centrais para Auditoria de Desempenho e Issai 3200 - Diretrizes para o Processo de Auditoria de Desempenho tratam exclusivamente das auditorias operacionais.

Das normas em realce, com exceção da Issai 3200, todas as demais foram traduzidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que objetivou disseminar no Brasil os padrões internacionalmente aceitos nas auditorias governamentais. A Issai 300 - auditoria operacional - deve ser lida e compreendida em conjunto com a Issai 100 - auditoria do setor público -, haja vista que esta dá normas gerais que devem ser consideradas em todas as modalidades de auditoria governamental. Como forma de aprofundar o conhecimento, a leitura e compreensão das Issai 3100 e 3200 é essencial para o exercício da auditoria operacional.

Nota-se a recente revisão das normas específicas para auditoria operacional. Em 2013 foi revisada a Issai 300 e, mais recentemente, em 2016, foram revisadas as Issais 3000, 3100 e 3200. Inclusive, a tradução das Issais 3000 e 3100 pelo TCU foi finalizada neste último mês de julho de 2017. A Issai 3200 ainda não tem tradução para o português.

#### **4.2.2 Normas de Auditoria Governamental (NAGs)**

As Normas de Auditoria Governamental (NAGs) foram aprovadas e expedidas conjuntamente pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon).

O IRB é uma associação civil de estudos e pesquisas sobre o controle externo, criada pelos Tribunais de Contas do Brasil em 1973, com o objetivo principal de aprimorar as atividades exercidas pelas Cortes de Contas nacionais.

A Atricon foi criada em 1992 com o objetivo de aperfeiçoar o Sistema de Controle Externo do Brasil mediante representação, defesa, aperfeiçoamento e integração dos Tribunais de Contas e de seus membros (Ministros, Conselheiros, Ministros Substitutos e Conselheiros Substitutos).

Essas normas tomaram por referência os Princípios Fundamentais de Auditoria Governamental referentes ao nível 3 das Issais, bem como as diretrizes de auditoria do Comitê Internacional de Práticas de Auditoria da *International Federation of Accountants* (IFAC), do *Government Accountability Office* (GAO), do *Institute of Internal Auditors* (IIA), do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) e do Tribunal de Contas da Comunidade Europeia (TCCE), além de basear-se nas Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade.

As NAGs definem os princípios básicos que devem reger a atividade de auditoria governamental dos Tribunais de Contas brasileiros. Elas servem de subsídio para as etapas de auditoria - planejamento, execução e elaboração de relatórios - sendo aplicáveis à auditoria de conformidade/regularidade e à auditoria operacional.

As NAGs estão divididas em quatro grupos:

- NAG 1000 - Normas Gerais;
- NAG 2000 - Relativas aos Tribunais de Contas;
- NAG 3000 - Relativas aos Profissionais de Auditoria Governamental; e
- NAG 4000 - Relativas aos Trabalhos de Auditoria Governamental.

#### **4.2.3 Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs)**

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs) - nível 1 foram aprovadas e homologadas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) em 09 de outubro de 2015, com o objetivo de "promover uma auditoria independente e eficaz e ainda apoiar os Tribunais de Contas brasileiros no desempenho de suas atribuições constitucionais e legais, em benefício da sociedade" (IRB, 2015, p. 8).

As NBASPs - nível 1 foram elaboradas por um conjunto de auditores de diversos Tribunais de Contas do país, sob a coordenação do IRB. Essas normas foram desenvolvidas com base nos níveis 1 e 2 das Issais, emitidas pela Intosai, tendo como referência, também, as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NATs), as Normas de Auditoria Governamental (NAGs) e as resoluções da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon).

As NBASPs - nível 1 trazem os Princípios Basilares e Pré-requisitos para o funcionamento dos Tribunais de Contas brasileiros. Este nível contém cinco normas:

- NBASP 10 - Independência dos Tribunais de Contas;
- NBASP 12 - Valor e Benefício dos Tribunais de Contas: fazendo a diferença na vida dos cidadãos;
- NBASP 20 - Transparência e *Accountability*: introdução;
- NBASP 30 - Gestão da Ética pelos Tribunais de Contas; e
- NBASP 40 - Controle de Qualidade das Auditorias Realizadas pelos Tribunais de Contas.

O IRB prevê o desenvolvimento de outras NBASPs em convergência com os níveis 3 e 4 das Issais, trabalho a ser realizado na sequência das NBASPs - nível 1. A partir de então, as NATs e as NAGs serão substituídas, paulatinamente, pelas NBASPs, de modo que os Tribunais de Contas brasileiros atuarão em consonância com estas últimas e, por conseguinte, estarão alinhados às melhores práticas internacionais de auditoria<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Disponível em: <<http://www.irbcontas.org.br/site/index.php/2014-11-07-12-36-15/publicacoes/item/307-acesse-agora-as-normas-brasileiras-de-auditoria-do-setor-publico-nbasp>>. Acesso em: 02 ago. 2017.

## 5 AUDITORIA OPERACIONAL

### 5.1 CONCEITOS E PROCEDIMENTOS

O Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União conceitua auditoria operacional (AOP) como "o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública" (BRASIL, 2010, p. 11).

O *Australian National Audit Office* (ANAO) traz conceito bastante semelhante ao da Corte brasileira. As auditorias de desempenho são descritas pela ANAO como

[...] um exame independente, objetivo e sistemático da gestão de uma organização, programa ou função para formular uma opinião sobre: se a organização, o programa ou a função estão sendo geridos de forma econômica, eficiente e efetiva; a adequação dos procedimentos internos para promover e monitorar a economia, a eficiência e a eficácia; e sugerir práticas de gerenciamento que [...] podem ser melhoradas. (FUNNELL; WADE, 2012, p. 439)

Como se vê, a auditoria operacional, termo mais utilizado no Brasil para essa modalidade de auditoria, é conhecida também por outras nomenclaturas, como: auditoria de desempenho, auditoria de gestão e auditoria de resultado.

A respeito das terminologias utilizadas em diversos países, Araújo (2008, p. 27-30) traz em sua obra as expressões adotadas pela Intosai no XIV Congresso, realizado em Montevideu, em 1998:

Quadro 2 - Tipos de auditoria e termos utilizados nos diversos idiomas

<b>Espanhol</b>	<b>Inglês</b>	<b>Francês</b>	<b>Alemão</b>
<i>Fiscalización, auditoría financiera</i>	<i>Financial audit</i>	<i>Contrôle financier, vérification des comptes, audit financier</i>	<i>Prüfung der Rechnungsführung</i>
<i>Fiscalización, auditoría interna</i>	<i>Internal audit</i>	<i>Audit interne (EUR), vérification interne (CAN)</i>	<i>Innenrevision</i>
<i>Fiscalización, auditoría operativa, de gestión, operacional</i>	<i>Operational audit (Management audit)</i>	<i>Contrôle de gestion, audit opérationnel (EUR), vérification opérationnelle, de gestion (CAN)</i>	<i>Funktionsprüfung</i>

Fonte: Araújo (2008, p.30)

A última linha demonstra a denominação da auditoria operacional nos idiomas espanhol, inglês, francês e alemão, deixando evidente que é um tipo de auditoria que busca a avaliar a gestão, ao apresentar a palavra nas três línguas iniciais.

A auditoria operacional é conceituada por Araújo (2008, p. 31) como "um conjunto de procedimentos aplicados, com base em normas profissionais, sobre qualquer processo administrativo com o objetivo de verificar se eles foram realizados em observância aos princípios da economicidade, da eficiência, da eficácia, e da efetividade".

A auditoria operacional busca avaliar o atendimento dos princípios da administração pública definidos no art. 37 da Constituição Federal, sem se limitar apenas ao primeiro, como ocorre com a auditoria de conformidade, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (PRESTES, 2016).

Em suma, no âmbito da administração pública, a auditoria operacional é uma importante ferramenta, exercida pelo controle externo, que auxilia na avaliação e aprimoramento da gestão pública, por meio da análise da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e sustentabilidade das ações e políticas governamentais, sem deixar de lado, obviamente, os aspectos legais.

Funnell e Wade (2012) tratam a auditoria operacional como uma construção social em desenvolvimento, proveniente da Nova Gestão Pública (NGP), pela qual a administração pública passou a seguir modelos gerenciais de governança, em busca de uma gestão mais eficiente e eficaz de seus programas governamentais. Para os autores, a AOP pode ser considerada uma

[...] "explosão" de atividade de auditoria provocada pelo aumento dessas novas expectativas para a governança do setor público, aumentando as exigências de responsabilidade e transparência, e o uso de modelos de garantia de qualidade de controle organizacional. Esta explosão de auditoria equivale à criação de uma "sociedade de auditoria" que exige uma vigilância constante e uma fiscalização do desempenho do setor público. (FUNNELL; WADE, 2012, p. 435)

Deve-se entender, todavia, que a auditoria operacional, apesar de ser uma modalidade de fiscalização dos órgãos e entidades estatais, não tem o propósito de punir os gestores públicos. Pelo contrário, a AOP deve ser compreendida, tanto pelos auditores como pelos auditados, como ferramenta que auxilia o aprimoramento da gestão pública, apontando as falhas e oportunidades de melhorias.

Nesse caminho, faz-se a relação da auditoria operacional com a promoção da *accountability* do gestor público, vez que permite demonstrar a correta e boa gestão dos recursos públicos que lhe foram conferidos administrar em nome da coletividade.

Obviamente que a avaliação faz parte do ciclo das políticas e programas públicos, o que significa que o próprio órgão ou entidade executora deve analisar seu desempenho e fazer as

mudanças que forem necessárias para alcançar os resultados desejados (SECCHI, 2013; JANNUZZI, 2011). Contudo, Serpa (2010) alerta que a simples existência da avaliação não favorece uma relação direta e linear de ação pelo gestor. Pelo contrário, a autora escreve todo seu trabalho no sentido de avaliar em que medida as avaliações resultam em ações de correção e melhorias dos programas governamentais.

É nesse caminho que o controle externo, em especial, a auditoria operacional realizada pelos Tribunais de Contas, contribui sobremaneira com o gestor, seja no aprimoramento das ferramentas de avaliação, seja na adoção de medidas saneadoras.

Como mencionado no Capítulo 4, os Tribunais de Contas possuem a competência para fiscalização por meio de auditorias operacionais consignada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), art. 70; na Constituição do Estado de Santa Catarina, art. 58; na Lei Complementar nº 202/2000 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE/SC), art. 25; e na Resolução nº TC-06/2001 - Regimento Interno do TCE/SC, art. 25.

A auditoria operacional, conforme conceito disposto na Issai 300/9 (TCU, 2017a), consiste no

[...] exame independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.

Segundo a organização, a análise das dimensões de economicidade, eficiência e efetividade são tomadas em relação a algum critério de desempenho que pode ser oriundo de normas ou boas práticas de gestão. Importa deixar claro que a dimensão de efetividade contida no conceito de auditoria operacional da Intosai é uma tradução da palavra *effectiveness*, a qual abarca as dimensões de eficácia e efetividade nos conceitos brasileiros.

A Norma de Auditoria Governamental (NAG) 2000 (IRB, 2011, p. 19), relativa aos Tribunais de Contas do país, define como objetivos da Corte, a avaliação do "desempenho da gestão dos recursos públicos, sob aspectos de economicidade, eficiência e eficácia" (NAG 2102.4) e "os resultados dos programas de governo ou, ainda, de atividades, projetos e ações específicas, sob aspectos de efetividade e equidade" (NAG 2102.5).

O conceito de cada uma das dimensões de análise adotado pelas NAGs, disposto na NAG 1000 (IRB, 2011, p. 13), é:

1106 - **ECONOMICIDADE**: refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para a solução de um determinado problema. Quando relacionado às aquisições, refere-se à oportunidade de redução de custos na compra de bens ou serviços, mantendo-se um nível adequado de qualidade.

1107 - **EFETIVIDADE**: refere-se ao resultado real obtido pelos destinatários das políticas, programas e projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental.

1108 - **EFICÁCIA**: diz respeito ao grau de realização de objetivos e de alcance das metas.

1109 - **EFICIÊNCIA**: é a racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos. Preocupa-se com os meios, com os métodos e procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis.

1111 - **EQUIDADE**: princípio pelo qual os responsáveis pela Administração Pública utilizam de forma imparcial os recursos que lhe são colocados à disposição pela própria comunidade, a fim de garantir da melhor maneira a justiça social, satisfazendo ao interesse público.

De forma bastante didática e elucidativa, Araújo (2008, p. 31) demonstra, para cada dimensão de análise, uma pergunta que precisa ser respondida pelo auditor operacional:

- A administração adquiriu seus insumos observando os parâmetros de qualidade? (Economicidade)
- Considerando as devidas opções de mercado, os insumos foram adquiridos ao menor custo? (Economicidade)
- Os insumos adquiridos foram bem utilizados e no momento certo, sem que ocorressem desperdícios, desvios e outras práticas indevidas? (Eficiência)
- As metas estabelecidas pela administração de forma facultativa ou impositiva foram alcançadas? (Eficácia)
- Os insumos decorrentes das ações desenvolvidas pela administração estão corretamente avaliados? (Efetividade).

Deve-se atentar que a auditoria operacional não precisa, necessariamente, avaliar todas as dimensões em um mesmo trabalho. Fica a cargo da equipe de auditoria, utilizando-se de sua experiência e julgamento profissional e das informações e dados obtidos na fase de planejamento, definir o escopo de análise, podendo, inclusive, incluir aspectos de conformidade, equidade e sustentabilidade.

Em 2013, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) editou a Resolução nº TC-79/2013, que dispõe sobre a fiscalização por meio de auditoria operacional realizada pela Corte de Contas. O conceito dado pela norma é:

Art. 1º A auditoria operacional compreende o exame de funções, subfunções, programas, projetos, atividades, operações especiais, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e sistemas governamentais com o objetivo de emitir comentários sobre o desempenho dos órgãos e entidades da Administração Pública estadual e municipal, e sobre o resultado dos projetos realizados pela iniciativa privada sob delegação, ou mediante contrato de gestão ou congêneres, bem como sobre o resultado das políticas, programas e projetos públicos, pautado em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção ao meio ambiente, além dos aspectos de legalidade. (SANTA CATARINA, 2013b)

O TCE/SC incluiu as dimensões de ética e proteção ao meio ambiente no conceito de auditoria operacional. Da mesma forma fez o Tribunal de Contas de Portugal em seu Manual de Auditoria de Resultados (PORTUGAL, 2016).

Apesar de o TCE/SC ter instituído seu Código de Ética na Resolução nº 87/2013, não trouxe com ele o conceito de ética, assim como não fizeram a Issai 30 - Código de Ética, a NAG 3400 e a NBASP 30 - Gestão da Ética pelos Tribunais de Contas.

O dicionário Aurélio (FERREIRA, 2008, p. 383) traz como significado para ética: "Estudo dos juízos de apreciação referentes à conduta humana, do ponto de vista do bem ou do mal".

Já a dimensão de proteção ao meio ambiente pode também ser compreendida ou denominada de 'sustentabilidade'. Os estudos revelam que a dimensão de sustentabilidade pode ser vista por dois ângulos: resiliência do objeto auditado e cuidados com o meio ambiente.

Sob a primeira visão, o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE) entende como sustentabilidade a permanência dos resultados de uma intervenção governamental mesmo após o encerramento das atividades da política, programa ou projeto (CEARÁ, 2015).

Além do Tribunal de Contas de Portugal, o entendimento de sustentabilidade relacionado à proteção ao meio ambiente está contido no Manual de Trabalho Direto do Departamento do Auditor Geral do Canadá (CANADÁ, 2015).

A NAG 4000 (IRB, 2011) dispõe que a auditoria governamental [e, por conseguinte, a auditoria operacional] é realizada em quatro etapas principais: planejamento, execução, relatório e monitoramento. A definição do escopo da auditoria ocorre no planejamento, assim, é nessa fase que o auditor deve identificar as dimensões de análise que pretende investigar e se essa análise é viável.

Na grande maioria dos Tribunais de Contas brasileiros, assim como no de Santa Catarina, a auditoria operacional obedece ao seguinte fluxo:

- a) seleção do tema;
- b) planejamento;
- c) execução;
- d) relatório;
- e) apreciação;
- f) divulgação;
- g) monitoramento.

Cada uma dessas fases requer estudos aprofundados e a aplicação de diversas técnicas de auditoria para que se alcance um trabalho de qualidade. Inclusive, durante todo o processo, deve ser realizado um trabalho de controle de qualidade por um auditor experiente que não faça parte da equipe de auditoria e, após a conclusão da auditoria, a asseguaração da qualidade por membros externos à equipe ou, até mesmo, ao corpo técnico do Tribunal de Contas. O TCE/SC definiu a obrigatoriedade de avaliação da qualidade das auditorias no Manual de Controle e Garantia da Qualidade (SANTA CATARINA, 2016a).

Depreende-se disso, que a auditoria operacional possui um diferencial se comparada à auditoria de regularidade ou de conformidade. Pollitt e Summa (2008, p. 25) consideram a auditoria operacional "uma prática moderna, desafiante e fascinante".

Sendo assim, diante dos desafios e exigências que a auditoria operacional requer dos auditores, é de suma importância que esses profissionais disponham de todo o ferramental necessário para a execução dessa modalidade de auditoria, por meio de guias, manuais e diretrizes, como fazem diversas Entidades de Fiscalização Superior (EFS) internacionais e nacionais.

## 5.2 AUDITORIA OPERACIONAL NO TCE/SC

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) iniciou a prática de auditorias operacionais a partir do curso de Auditoria de Gestão no Setor Público, realizado entre os anos de 2002 e 2004, do qual participaram 92 Auditores Fiscais de Controle Externo (AFCEs) do TCE/SC. Para a conclusão do curso, foi exigida a realização de auditorias operacionais, resultando em 20 trabalhos de fiscalização nessa modalidade. Fora desse curso, outras duas auditorias operacionais foram realizadas entre 2004 e 2006.

No ano seguinte, o TCE/SC editou a Resolução nº TC-10/2007 (SANTA CATARINA, 2007a), que alterou a estrutura e as competências dos órgãos auxiliares do Tribunal. Dentre as alterações, foi criada a Diretoria de Atividades Especiais (DAE).

A DAE é a unidade de controle responsável pela execução das auditorias operacionais do Tribunal de Contas de Santa Catarina, o que não impede que outras Diretorias de Controle também o façam.

Inicialmente, essa Diretoria era composta por duas Coordenadorias de Controle e, cada qual, por duas divisões. Uma coordenadoria e suas respectivas divisões eram responsáveis pelas atividades de auditoria operacional.

Em 2014, o Tribunal revogou a Resolução nº TC-10/2007 por meio da Resolução nº. TC-89/2014 (SANTA CATARINA, 2014a), a qual modificou a organização administrativa dessa Corte. Pela nova Resolução, ficou definido que

Art. 30. Compete à Diretoria de Atividades Especiais:

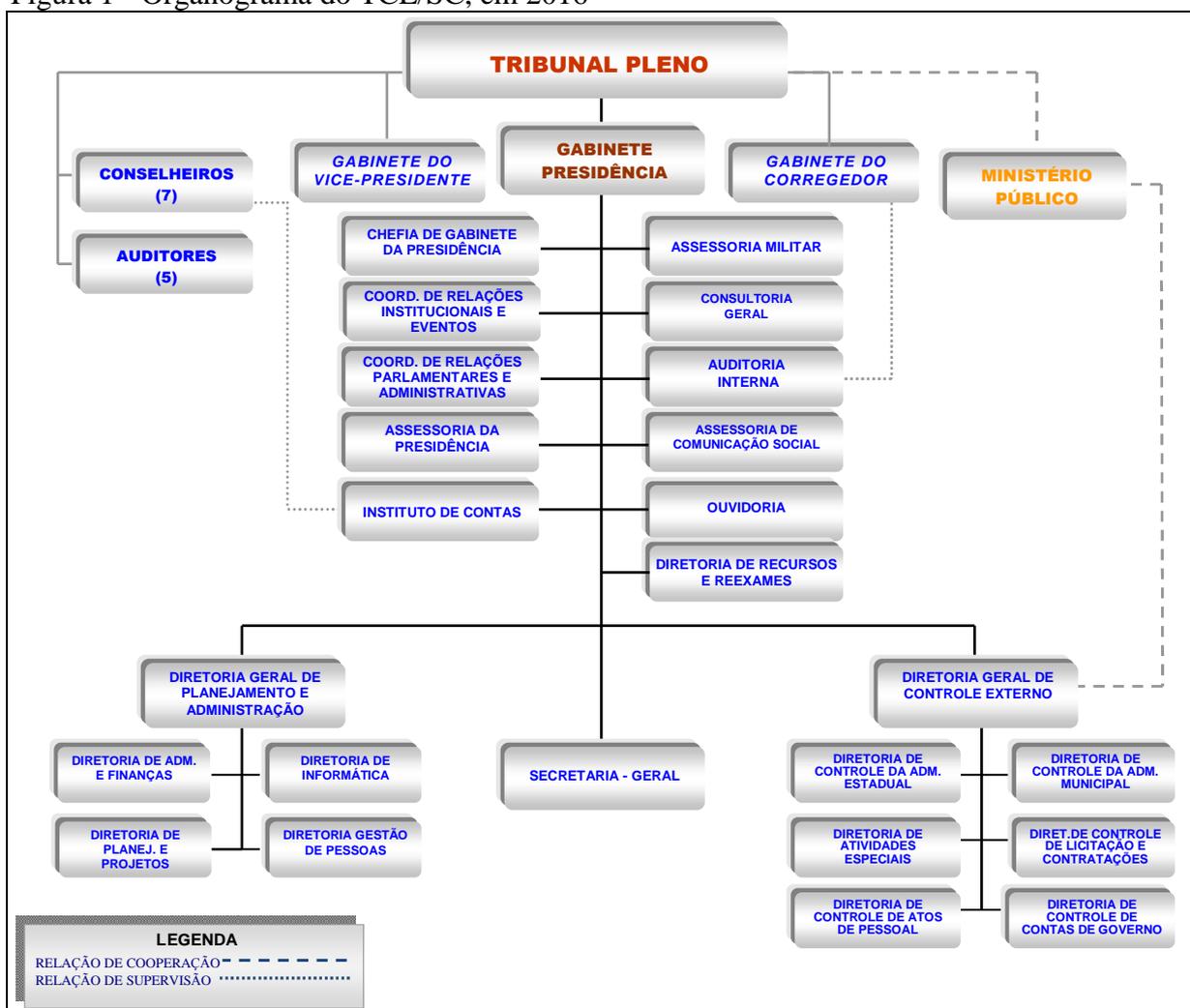
[...]

**VI - realizar ou participar de auditorias operacionais em consonância com o plano de trabalho ou determinadas pelo Tribunal Pleno;**

[...] (Grifo nosso)

A atual estrutura administrativa do TCE/SC está representada na figura 1:

Figura 1 - Organograma do TCE/SC, em 2016



Fonte: TCE/SC, Relatório de Atividades Anual 2016

No ano de 2015, conforme Relatório de Atividades Anual do TCE/SC (SANTA CATARINA, 2015b), a DAE contou com a atuação de 19 profissionais, todos de nível superior. Desses, dez eram AFCEs envolvidos na execução das auditorias operacionais. No ano seguinte,

o Relatório de Atividades Anual aponta que a Diretoria estava com 18 profissionais e dois estagiários do curso de graduação em Administração. Desses, nove AFCEs atuaram nas auditorias operacionais e monitoramentos com apoio dos dois estagiários.

A documentação das fiscalizações do Tribunal é organizada em processos, os quais recebem uma sigla e um número. As siglas, em geral, correspondem ao tipo de documento a que se refere.

Os processos de auditoria operacional recebem a sigla "RLA", que contém os documentos pertinentes desde à etapa de seleção do tema até à apreciação do processo pelo Pleno do TCE/SC. Já para etapa de monitoramento, é constituído novo processo, denominado processo de monitoramento, identificado pela sigla "PMO". Uma vez que o monitoramento é decorrente da auditoria, o processo PMO tem o processo RLA apensado a si, a fim de facilitar a análise de todas as informações relativas ao fluxo da AOP, descrito no item 5.1 deste estudo.

Como há diversos tipos de auditoria que recebem a sigla "RLA", nos Relatórios de Atividades Anuais da Corte de Contas, é possível identificar as auditorias operacionais pela referência "RLA - Auditoria Operacional". Os processos de monitoramento estão com a identificação "PMO - Processo de Monitoramento".

Analisando os Relatórios de Atividades Anuais, contabilizaram-se os processos relacionados à AOP julgados pelo Pleno do TCE/SC, de 2007 a 2016.

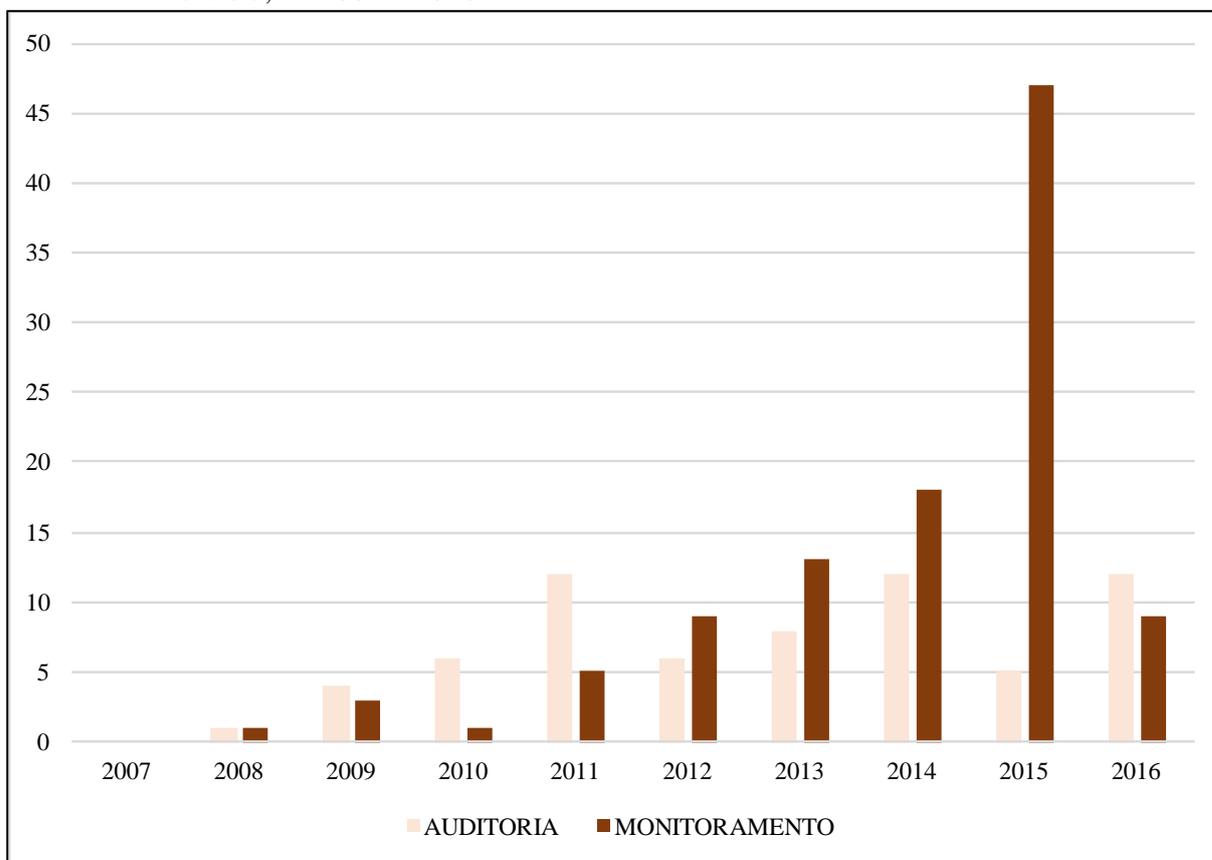
Tabela 3 - Quantidade de processos julgados pelo TCE/SC referentes à auditoria operacional e monitoramento, de 2007 a 2016

<b>ANO</b>	<b>AUDITORIA</b>	<b>MONITORAMENTO</b>
2007	0	0
2008	1	1
2009	4	3
2010	6	1
2011	12	5
2012	6	9
2013	8	13
2014	12	18
2015	5	47
2016	12	9
<b>TOTAL</b>	<b>66</b>	<b>106</b>

Fonte: Elaborada pela autora

A visualização gráfica dos processos de auditoria operacional e de monitoramentos nesses dez anos está representada no gráfico 1.

Gráfico 1 - Quantidade de processos de auditoria operacional e monitoramento julgados pelo TCE/SC, de 2007 a 2016



Fonte: Elaborado pela autora

Como se observa na tabela 3 e gráfico 1, a quantidade de auditorias se mantém razoavelmente estável, enquanto o número de monitoramentos vem se elevando. Isso, de certa forma, é natural, porque cada auditoria, em geral, gera mais de um monitoramento e os recursos humanos são restritos na Diretoria de Controle.

Uma vez que os processos sob a sigla "PMO" não distinguem o tipo de auditoria, como ocorre com os processos "RLA", e por haver a possibilidade de auditorias de regularidade conterem recomendações que levam a monitoramentos, portanto, há monitoramentos de Decisões da Corte de Contas que não se relacionam a auditorias operacionais, assim, não há como afirmar que todos os processos julgados sob essa sigla foram produzidos pela DAE. Isso fica mais visível ao observar-se a disparidade na quantidade de processos de monitoramentos julgados em 2015.

As auditorias operacionais e monitoramentos realizados pela DAE em 2015 foram os seguintes:

Quadro 3 - Auditorias operacionais e monitoramentos executados pela DAE em 2015

UNIDADE	LOCAL	TIPO	Nº AFCE	OBJETO
Fundação do Meio Ambiente - Fatma	Florianópolis	Monitoramento	2	1º Monitoramento da auditoria operacional para avaliar o serviço de licenciamento ambiental de responsabilidade da Fundação do Meio Ambiente de Santa Catarina (Fatma). Processo: PMO 14/00242042
Prefeitura Municipal de Biguaçu	Biguaçu	Auditoria	3	Auditoria operacional para avaliar a assistência ao idoso no município, com base nas ações da Secretaria Municipal de Assistência Social e Habitação. Processo: RLA 15/00341050
Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina	Florianópolis	Auditoria	2	Auditoria operacional visando avaliar a razoabilidade dos valores cobrados a título de emolumentos cartorários, fixados pelo governo estadual, mediante lei, considerando que se trata de taxas (uma espécie de tributo). Processo: RLA 15/00304015
Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina  Prefeitura Municipal de Blumenau  Prefeitura Municipal de Florianópolis	Florianópolis e Blumenau	Auditoria	2	Auditoria operacional nas medidas socioeducativas (MSE) de competência municipal: Prestação de Serviço Comunitário (PSC) e Liberdade Assistida (LA). Processo: RLA 15/00645351
Prefeitura Municipal de Itajaí	Itajaí	Auditoria	4	Auditoria operacional para avaliar a assistência ao idoso no município, com base na Secretaria Municipal de Desenvolvimento Social. Processo: RLA 15/00365235
Prefeitura Municipal de Jaguaruna	Jaguaruna	Auditoria	2	Auditoria operacional para avaliar o serviço de transporte escolar oferecido pelo município aos alunos da rede pública de ensino. Processo: RLA 15/00531933
Prefeitura Municipal de Agronômica	Agronômica	Monitoramento	3	1º Monitoramento da auditoria operacional que avaliou o serviço de transporte escolar oferecido pelo município. Processo: PMO 14/00607741

Fonte: TCE/SC, Relatório de Atividades 2015, Tabela 7 - Auditorias realizadas pelas diretorias técnicas

No ano seguinte, em 2016, a DAE executou as seguintes auditorias e monitoramento:

Quadro 4 - Auditorias operacionais e monitoramentos executados pela DAE em 2016

UNIDADE	LOCAL	TIPO	Nº AFCEs	OBJETO
Prefeitura Municipal de Imaruí	Imaruí	Monitoramento	2	1º Monitoramento da AOP que avaliou o serviço de transporte escolar ofertado pelo município. Processo: RLA 14/00490100
Prefeitura Municipal de Itajaí	Itajaí	Auditoria	3	Auditoria operacional para avaliar o Serviço Móvel de Urgência (SAMU/192) do município. Processo: RLA 16/00076405
Prefeitura Municipal de Navegantes	Navegantes	Auditoria	3	Auditoria operacional para avaliar o Serviço Móvel de Urgência (SAMU/192) do município. Processo: RLA 16/00076316
Companhia Catarinense de Águas e Saneamento - Casan	Florianópolis	Monitoramento	4	2º Monitoramento da AOP que avaliou o serviço de abastecimento de água de Florianópolis. Processo: PMO 14/00458215
Prefeitura Municipal de Joinville	Joinville	Monitoramento	4	1º Monitoramento da AOP que avaliou a gestão e a prestação de serviços do Hospital Municipal São José. Processo: PMO 14/00483082
Prefeitura Municipal de Gaspar	Gaspar	Monitoramento	3	1º Monitoramento da AOP que avaliou as políticas públicas voltadas à proteção da criança e do adolescente no município. Processo: PMO 15/00547694
Prefeitura Municipal de Florianópolis	Florianópolis	Monitoramento	4	1º Monitoramento da AOP que avaliou a atividade de licenciamento de obras prestada pela Prefeitura Municipal de Florianópolis. Processo: PMO 16/00327254
Prefeitura Municipal de Lages	Lages	Monitoramento	4	1º Monitoramento da AOP que avaliou as políticas de prevenção à violação dos direitos da criança e do adolescente no município. Processo: PMO 15/00522195
Secretaria de Estado da Saúde	Joinville	Monitoramento	3	2º Monitoramento da AOP que avaliou os serviços do Hospital Regional Hans Dieter Schmidt (HRHDS). Processo: PMO 15/00643650

Fonte: TCE/SC, Relatório de Atividades 2016, Tabela 7 - Auditorias realizadas pela DAE, DAP, DCE, DLC e DMU

As auditorias operacionais e monitoramentos descritos nos quadros 3 e 4 representam aqueles registrados no Sistema de Auditorias do TCE/SC como "executados", considerando as etapas de planejamento, execução e relatório. Portanto, essas auditorias e monitoramentos foram executados nos anos de 2015 e 2016, respectivamente, ou seja, tiveram seus trabalhos de campo realizados nesses anos, o que não quer dizer que seus processos foram levados a julgamento no mesmo ano.

O TCE/SC dispõe de uma ferramenta em seu site que permite que qualquer cidadão acompanhe a tramitação e julgamento dos processos, denominada Push/SMS<sup>3</sup>, mediante cadastro.

Pesquisando os processos de auditoria e monitoramento da DAE, que tiveram a fase de execução nos anos de 2015 e 2016, no sistema Push/SMS, é possível identificar sua localização e o estágio em que se encontra, ou seja, se há Decisão no processo e seu número, se foi publicado no Diário Oficial Eletrônico (DOE) do TCE/SC e a data de publicação, conforme demonstrado no quadro 5:

Quadro 5 - Situação dos processos de auditorias operacionais e monitoramentos executados pela DAE nos anos de 2015 e 2016, em 08/08/2017 (Continua)

Ano da execução	Processo nº	Unidade	Localização	Decisão nº	Data da Decisão	DOE nº	Data do DOE
2015	PMO 14/00242042	Fundação do Meio Ambiente - Fatma	DAE	0851/2016	09/11/16	2086	12/12/16
2015	RLA 15/00341050	Prefeitura Municipal de Biguaçu	DAE	0869/2017	16/11/16	2090	16/12/16
2015	RLA 15/00304015	Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina	DAE	Não possui	NSA	NSA	NSA
2015	RLA 15/00645351	Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina Prefeitura Municipal de Blumenau Prefeitura Municipal de Florianópolis	DAE	Não possui	NSA	NSA	NSA
2015	RLA 15/00365235	Prefeitura Municipal de Itajaí	Secretaria Geral	0397/2017	05/06/17	2212	04/07/17
2015	PMO 14/00607741	Prefeitura Municipal de Agronômica	DAE	0447/2017	26/06/17	2231	31/07/17
2016	PMO 14/00490100	Prefeitura Municipal Imaruí	Secretaria Geral	0286/2017	24/04/17	2185	24/05/17
2016	RLA 16/00076405	Prefeitura Municipal de Itajaí	DAE	Não possui	NSA	NSA	NSA
2016	RLA 16/00076316	Prefeitura Municipal de Navegantes	Procuradoria	Não possui	NSA	NSA	NSA

<sup>3</sup> Ver <http://www.tce.sc.gov.br/push-sms>

Quadro 5 - Situação dos processos de auditorias operacionais e monitoramentos executados pela DAE nos anos de 2015 e 2016, em 08/08/2017 (Conclusão)

Ano da execução	Processo nº	Unidade	Localização	Decisão nº	Data da Decisão	DOE nº	Data do DOE
2016	PMO 14/00458215	Companhia Catarinense de Águas e Saneamento - Casan	DAE	Não possui	NSA	NSA	NSA
2016	PMO 14/00483082	Prefeitura Municipal de Joinville	Procuradoria	Não possui	NSA	NSA	NSA
2016	PMO 15/00547694	Prefeitura Municipal de Gaspar	Procuradoria	Não possui	NSA	NSA	NSA
2016	PMO 16/00327254	Prefeitura Municipal de Florianópolis	Procuradoria	Não possui	NSA	NSA	NSA
2016	PMO 15/00522195	Prefeitura Municipal de Lages	Procuradoria	Não possui	NSA	NSA	NSA
2016	PMO 15/00643650	Secretaria de Estado da Saúde	Procuradoria	Não possui	NSA	NSA	NSA

\* NSA = não se aplica, porque não houve decisão no processo até a data da pesquisa (08/08/2017)

Fonte: Elaborado pela autora

A pesquisa realizada no dia 08/08/2017 demonstrou que duas auditorias realizadas em 2015 não tiveram apreciação plenária até esta data e outras três auditorias e dois monitoramentos executados em 2015 já possuem Decisão do Pleno do TCE/SC. O mesmo não acontece com aqueles que tiveram execução em 2016. Dos nove processos, somente um monitoramento foi apreciado pelo Pleno do TCE/SC até a data da pesquisa.

Apesar de a DAE ter sido criada em 2007, somente em 2013 é que o TCE/SC disciplinou a realização das auditorias operacionais, ao editar a Resolução nº TC-79/2013, (SANTA CATARINA, 2013b) com enfoque no processo administrativo.

Desde a edição da referida resolução, a Corte de Contas catarinense não adotou qualquer providência para a elaboração do Manual de Auditoria Operacional como diretriz de atuação dos auditores que realizam esse tipo de auditoria. Frente a essa carência, os profissionais se utilizam informalmente das diretrizes contidas no Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2010), quando condiz com as práticas do Tribunal deste Estado, até que o TCE/SC elabore manual próprio.

A ausência de um documento norteador da atividade de auditoria operacional pode levar à falta de padronização de atuação entre os Auditores Fiscais de Controle Externo e conflitos no modo de conduzir a atividade, especialmente quando se faz necessária a formação de equipes

de diferentes Diretorias de Controle ou, até mesmo, de diferentes Coordenadorias de Controle da DAE.

## 6 PROPOSTA DE MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL PARA O TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA

Normas e orientações profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público (IRB, 2015).

Assim como os demais tipos de fiscalização, a auditoria operacional deve seguir normas e padrões de auditoria, a fim de manter adequado nível de padronização, bem como alcançar seus objetivos precípuos e resultar em um trabalho de qualidade. Nesse sentido, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) adota as Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superior (Issais) da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) e as Normas de Auditoria Governamental (NAGs) elaboradas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon).

A Issai 20 (TCU, 2016b), que trata dos Princípios de Transparência e *Accountability* das Entidades de Fiscalização Superior (EFS), define, como Princípio 3, que as EFS devem adotar normas, processos e métodos de auditoria que sejam objetivos e transparentes. Uma forma de garantir a objetividade e a transparência prescrita nesse princípio é através da elaboração e adoção de manuais de auditoria.

A NAG 2608 (IRB, 2011, p. 28) define que os Tribunais de Contas brasileiros devem "adotar diretrizes e procedimentos para a elaboração de manuais, guias e instruções normativos referentes aos trabalhos de auditorias governamentais". De acordo com as NAGs:

4301 - Para cumprir suas funções de modo eficiente e eficaz, e em conformidade com a legislação, com os objetivos definidos e os requisitos técnico-profissionais exigidos, o TC deve contar com adequada estrutura de apoio aos seus profissionais de auditoria governamental. Essa estrutura deve viabilizar, pelo menos:

[...]

4301.4 - **A elaboração do manual de auditoria governamental** e dos respectivos guias com capacitação que assegure, de forma inequívoca, o seu entendimento e observância. (Grifo nosso) (IRB, 2011, p. 55-56)

Mais recentemente, outra norma dispôs sobre a adoção de manuais pelos Tribunais de Contas. Trata-se das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), elaboradas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), em 2015. De acordo com as NBASPs, para o desenvolvimento de sua função institucional, o Tribunal de Contas deve estabelecer normas específicas, manuais ou guias, a fim de orientar as tarefas de auditoria ou outras atividades assemelhadas - NBASP 12/74, os quais devem estar em consonância com os princípios

fundamentais de auditoria e as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público - NBASP 20/12 (IRB, 2015).

O TCE/SC não possui manual de auditoria governamental, como institui a NAG 4301.4 (IRB, 2011), pois optou em construir documentos distintos, por modalidade de auditoria.

Em 2015, iniciou-se esse processo, quando foi aprovado o Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, por meio da Portaria nº TC 0670/2015 (SANTA CATARINA, 2015a). No ano seguinte, 2016, foi editada a Portaria nº TC 0575/2016 (SANTA CATARINA, 2016a), que aprovou o Manual do Controle e da Garantia da Qualidade das Auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

Entretanto, o TCE/SC ainda não elaborou manual de auditoria operacional, tampouco constituiu comissão para sua construção. Em virtude disso, elaborou-se uma versão preliminar deste manual para a Corte catarinense com base nas normas nacionais e internacionais de auditoria e em manuais de EFS do país e do exterior.

A fim de certificar-se de que a proposta estava alinhada, não somente às normas e tendências de auditoria, mas também aos ritos processuais e estrutura administrativa próprios da Corte de Contas deste Estado, a versão preliminar foi validada em auditorias operacionais e monitoramentos realizados pelo TCE/SC entre 2011 e 2016.

A análise do processo de validação permitiu desenvolver a proposta de Manual de Auditoria Operacional para o TCE/SC como produto final desta dissertação de Mestrado.

Nesse vértice, o objetivo da elaboração de um Manual de Auditoria Operacional para o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina é auxiliar este órgão no cumprimento das normas de auditoria e, sobretudo, orientar o público interno com vistas a uniformizar os procedimentos a serem desenvolvidos e servir como ferramenta de apoio aos profissionais que atuam na realização de auditorias operacionais.

## 6.1 MANUAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL DAS EFS

Entidades de Fiscalização Superior (EFS) dos mais diversos países do mundo dispõem de manuais de auditoria. Algumas delas possuem um único manual para todas as modalidades, outras têm manual específico para auditoria operacional.

A pesquisa em Cortes de Contas de alguns países da América e Europa revelou que todas seguem as Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superior (Issais) da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai). Isso faz com que as orientações contidas nesses manuais sejam por deveras semelhantes.

Foram selecionados, para estudo, os manuais do TCU - Tribunal de Contas da União; OAG - *Office of the Auditor General of Canada* (Departamento do Auditor Geral do Canadá); NAO - *National Audit Office* (Departamento Nacional de Auditoria), do Reino Unido; GAO - *United States Government Accountability Office* (Departamento de *Accountability* do Governo dos Estados Unidos da América; e TC-PT - Tribunal de Contas de Portugal.

No Brasil, a primeira EFS a elaborar documento com as diretrizes para auditoria operacional foi o Tribunal de Contas da União. Em 2000, o TCU elaborou o Manual de Auditoria de Natureza Operacional (Anop). Uma década depois, em 2010, portanto, esse manual foi re-editado e aprimorado, resultando no Manual de Auditoria Operacional (AOP) do Tribunal de Contas da União.

Com mais de uma década de atuação no Tribunal de Contas de Santa Catarina, exclusivamente realizando auditorias operacionais, esta mestranda pode perceber que a maioria das Cortes estaduais do país utiliza-se do Manual de AOP do TCU como guia para a realização dessa modalidade de auditoria.

Para corroborar com essa percepção, foi realizada pesquisa eletrônica com membros de todos os Tribunais de Contas estaduais e distrital do Brasil, utilizando a ferramenta Google Docs.

Os questionamentos foram os seguintes:

1. O TCE adota o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU) para a realização desse tipo de auditoria?
2. O TCE possui Manual de Auditoria Governamental?
3. O TCE possui Manual de Auditoria Operacional?

Caso a resposta à questão 1 fosse "Sim", foi solicitado ao respondente: Descreva a norma do TCE que disciplinou o uso do Manual de Auditoria Operacional do TCU (tipo, número e ano). Caso o uso não seja normatizado, escreva a palavra "Informal". Para as perguntas 2 e 3, também foi solicitada a norma que estabeleceu o manual, caso a resposta fosse positiva.

Foram obtidas respostas de 21 TCEs e do Tribunal de Contas do Distrito Federal. Os resultados detalhados da pesquisa estão no Apêndice A desta dissertação e o extrato das respostas estão demonstrados na tabela 4.

Tabela 4 - Resultado da pesquisa eletrônica com TCs brasileiros

Pergunta	Sim		Não	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
O TC usa o Manual de AOP do TCU?	16	73%	6	27%
O TC possui Manual de Auditoria Governamental?	10	45%	12	55%
O TC possui Manual de Auditoria Operacional?	5	23%	17	77%

Fonte: Elaborada pela autora

Dos 16 TCs que utilizam o Manual de AOP do TCU, dez o fazem de modo informal, vez que não foi editada qualquer norma no Tribunal que regulamente a utilização desse documento na consecução das auditorias operacionais. Um deles é o Tribunal de Contas de Santa Catarina.

## 6.2 VERSÃO PRELIMINAR DO MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA

A versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE/SC) foi elaborada a partir da leitura acurada de manuais do Tribunal de Contas da União (TCU), Departamento do Auditor Geral do Canadá (OAG); Departamento Nacional de Auditoria (NAO), do Reino Unido; e Tribunal de Contas de Portugal (TC-PT).

Assim, foram estudados os seguintes documentos:

Quadro 6 - Manuais de auditoria que embasam a versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC

Entidade de Fiscalização Superior	Documento	Ano de elaboração
Tribunal de Contas da União (TCU)	Manual de Auditoria Operacional	2010
Departamento do Auditor Geral do Canadá (OAG)	<i>Direct Engagement Manual</i> (Manual de Trabalho Direto)	2015
	<i>Performance Audit Manual</i> (Manual de Auditoria de Desempenho)	2004
Departamento Nacional de Auditoria (NAO) do Reino Unido	<i>Value for Money Handbook</i> (Manual do Valor para o Dinheiro)	2003
Tribunal de Contas de Portugal (TC-PT)	Manual de Auditoria de Resultados	2016

Fonte: Elaborado pela autora

O manual do Departamento de *Accountability* do Governo dos Estados Unidos da América (GAO), denominado *Government Auditing Standards* (Padrões de Auditoria Governamental), mais conhecido como *Yellow Book* (Livro Amarelo) (USA, 2011) foi previamente selecionado para estudo, porém não foi utilizado na construção da versão

preliminar e da proposta de manual ao TCE/SC porque está passando por revisão neste ano de 2017, com audiência pública aberta até 06 de julho e sem data para divulgação da versão atualizada.

A escolha do Manual de Auditoria Operacional do TCU se deu porque a Corte de Contas nacional foi pioneira no desenvolvimento de auditorias operacionais no Brasil e por ser referência para os demais Tribunais de Contas do país (FRANÇA, 2012), como demonstra a pesquisa eletrônica realizada com as Cortes estaduais e distrital explicitada no item 6.1 desta dissertação.

A seleção dos manuais de Entidade de Fiscalização Superior (EFS) não ignorou o fato de Canadá e Reino Unido organizarem suas Cortes de modo diverso do Brasil. Nesses países, de cultura anglo-saxônica, as EFS são estruturadas sob a forma de órgãos singulares, sem função adjudicante. Já Brasil e Portugal seguem o modelo francês, em que as EFS possuem a configuração de Tribunais de Contas, órgãos colegiados com função adjudicante (FRANÇA, 2012). Todavia, os elementos essenciais e requisitos para a auditoria de desempenho não são influenciados pela forma de organização da EFS, por isso foram adotados manuais de ambas as formas de estruturação para a elaboração da proposta de Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC.

Os manuais da EFS do Canadá foram selecionados por causa de sua amplitude e alto grau de detalhamento de cada uma das etapas de auditoria e dos requisitos para alcance de um trabalho de qualidade.

O manual do Reino Unido explicita com profundidade como realizar auditorias com vistas à análise da dimensão de efetividade ainda pouco explorada nas Cortes brasileiras, o que justifica o estudo desse documento para a evolução das auditorias operacionais em nosso país.

Por fim, a seleção do manual do Tribunal de Contas de Portugal considerou o fato de este ter sido aprovado em 2016, portanto é um documento bastante recente, o que levou a crer que considera as mais modernas técnicas e tendências de auditorias de desempenho desenvolvidas no mundo.

Nesses estudos, identificou-se que todas as EFS seguem as Normas Internacionais da Intosai (Issais), o que faz com que haja bastante semelhança entre as diretrizes contidas nos manuais das respectivas entidades.

Para a elaboração da versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC partiu-se das orientações e exigências contidas no Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União.

A análise do Manual de AOP do TCU permitiu identificar elementos essenciais para o desenvolvimento das auditorias operacionais, sempre buscando alinhar-se aos procedimentos operacionais e organograma estabelecidos para o Tribunal catarinense.

A partir desse primeiro trabalho, foram inseridos outros elementos constantes dos Manuais das Cortes internacionais considerados importantes para o desenvolvimento de auditorias operacionais de qualidade.

Também foram considerados procedimentos estabelecidos pelas Issais, NAGs e NBASPs que devem ser seguidos pelos Tribunais de Contas brasileiros e que não constavam dos manuais citados.

Sendo assim, a versão preliminar contém os elementos e requisitos mínimos apresentados nos manuais e normas que alicerçam para o desenvolvimento de uma auditoria operacional consistente e de qualidade.

Como as auditorias são feitas por profissionais, o manual inicia tratando destes, ou seja, dos membros da equipe de auditoria. Em seguida, identifica os elementos necessários para o desenvolvimento da auditoria operacional em si, considerando cada etapa do fluxo da AOP: seleção do tema, planejamento, execução, relatório, divulgação, plano de ação e monitoramentos.

Na sequência, é abordada a documentação de auditoria, que corresponde ao arquivamento de todos os documentos essenciais para o transcorrer de cada fase de auditoria e, sobretudo, para registrar as evidências que embasam os achados de auditoria.

Segue-se tratando do controle e da supervisão da qualidade das auditorias, ferramentas essenciais para a confiança e legitimidade dos trabalhos desenvolvidos pelo TCE/SC.

Por fim, aborda-se a avaliação dos riscos e dos controles internos como elemento essencial para o sucesso da auditoria e para evitar a duplicidade de atuação dos mecanismos de controle da administração pública.

A versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC está disposta no Apêndice B desta dissertação.

### 6.3 VERIFICAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS ELEMENTOS E REQUISITOS MÍNIMOS DA VERSÃO PRELIMINAR DO MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL NAS AUDITORIAS OPERACIONAIS REALIZADAS PELO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA

A fim de confirmar se os elementos e requisitos mínimos dispostos na versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina estão em consonância com os procedimentos adotados pela Corte de Contas estadual, selecionaram-se oito processos para análise, sendo que cinco deles já alcançaram a etapa de monitoramento parcial.

Para a escolha, buscaram-se processos cuja fase de execução [consideradas as fases de planejamento, execução e relatório] ocorreu nos anos de 2015 ou 2016. Assim, os oito processos tiveram a execução da auditoria ou do monitoramento em um desses dois anos.

O lapso temporal dos dois últimos exercícios findos foi em virtude de buscar-se analisar a prática mais recente do Tribunal de Contas, considerando-se que está em constante evolução.

Como mencionado no item 5.2 desta dissertação, em 2015 foram executadas cinco auditorias operacionais e dois monitoramentos e, em 2016, a Diretoria de Atividades Especiais (DAE) do TCE/SC executou duas auditorias operacionais e sete monitoramentos.

Desses trabalhos, foram selecionadas três auditorias operacionais e dois monitoramentos com execução em 2015 e três monitoramentos com execução em 2016. Os processos de monitoramento (PMO) têm apensados a eles os respectivos processos de auditoria (RLA), os quais também foram analisados, apesar de a execução da auditoria ter ocorrido anteriormente a 2015.

Os demais processos foram excluídos da amostra em virtude de esta mestrandia ter participado como membro da equipe na auditoria ou no monitoramento, o que poderia levar a questionamentos e críticas acerca da imparcialidade dos resultados da análise.

Portanto, a validação da versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC foi realizada nos seguintes processos:

Quadro 7 - Processos em que foi validada a versão preliminar do Manual de AOP do TCE/SC

Ano da execução	Unidade	Objeto	Decisão nº	Data da Decisão	DOE nº	Data do DOE
2015	Fundação do Meio Ambiente - Fatma PMO 14/00242042 RLA 11/00402877	1º Monitoramento da AOP que avaliou o serviço de licenciamento ambiental de responsabilidade da Fundação do Meio Ambiente de Santa Catarina (Fatma).	0851/2016	09/11/16	2086	12/12/16
2015	Prefeitura Municipal de Biguaçu RLA 15/00341050	Auditoria operacional para avaliar a assistência ao idoso no município, com base nas ações da Secretaria Municipal de Assistência Social e Habitação.	0869/2017	16/11/16	2090	16/12/16
2015	Prefeitura Municipal de Itajaí RLA 15/00365235	Auditoria operacional para avaliar a assistência ao idoso no município, com base na Secretaria Municipal de Desenvolvimento Social.	0397/2017	05/06/17	2212	04/07/17
2015	Prefeitura Municipal de Jaguaruna RLA 15/00531933	Auditoria operacional para avaliar o serviço de transporte escolar oferecido pelo município aos alunos da rede pública de ensino.	0096/2017	15/02/17	2141	17/03/17
2015	Prefeitura Municipal de Agronômica PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	1º Monitoramento da auditoria operacional que avaliou o serviço de transporte escolar oferecido pelo município.	0447/2017	26/06/17	2231	31/07/17
2016	Prefeitura Municipal de Imaruí PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	1º Monitoramento da AOP que avaliou o serviço de transporte escolar ofertado pelo município.	0286/2017	24/04/17	2185	24/05/17
2016	Prefeitura Municipal de Joinville PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	1º Monitoramento da AOP que avaliou a gestão e a prestação de serviços do Hospital Municipal São José.	Não possui	NSA	NSA	NSA
2016	Prefeitura Municipal de Florianópolis PMO 16/00327254 RLA 13/00476513	1º Monitoramento da AOP que avaliou a atividade de licenciamento de obras prestada pela Prefeitura Municipal de Florianópolis.	Não possui	NSA	NSA	NSA

Fonte: Elaborado pela autora

A consolidação das análises foi feita por elementos básicos definidos na versão preliminar, a saber:

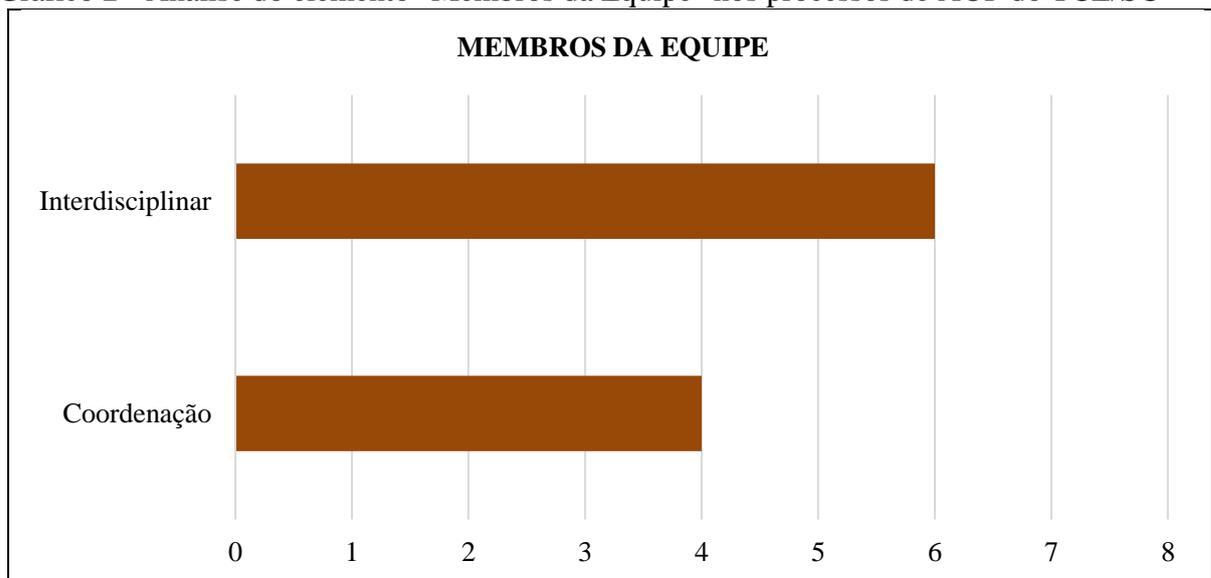
- 1 - membros da equipe;
- 2 - fluxo da auditoria operacional;
  - 2.1 - seleção do tema;
  - 2.2 - planejamento;
  - 2.3 - execução;
  - 2.4 - relatório;
  - 2.5 - divulgação;
  - 2.6 - plano de ação e monitoramentos;
- 3 - documentação de auditoria;
- 4 - controle e supervisão da qualidade das auditorias; e
- 5 - avaliação dos riscos e dos controles internos.

### 6.3.1 Análise do elemento Membros da Equipe

Na análise deste elemento, observaram-se dois requisitos: 1) se as equipes de auditoria eram interdisciplinares e 2) se foi designado coordenador para a equipe.

Sobre os membros da equipe, a aderência dos processos analisados aos requisitos básicos suscitados na versão preliminar do Manual de AOP do TCE/SC foi:

Gráfico 2 - Análise do elemento "Membros da Equipe" nos processos de AOP do TCE/SC



Fonte: Elaborado pela autora

Constatou-se que seis das oito equipes de auditores foram formadas por profissionais de diferentes formações, dos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Direito. Em duas

auditorias isso não aconteceu, sendo uma equipe composta por dois AFCE da área da Administração e outra por dois profissionais do Direito.

Sobre a designação de coordenador para as equipes, para metade delas foi designado formalmente um AFCE para essa função, conforme registrado em ofícios constantes dos processos.

De modo geral, o elemento "Membros da Equipe" apresentou índice de convergência de 63% entre o proposto na versão preliminar e a prática adotada pelo TCE/SC nos processos analisados.

### **6.3.2 Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Seleção do Tema**

Passando à análise do fluxo da auditoria operacional, tem-se seis etapas, iniciando pela seleção do tema. Nessa etapa, foram observados quatro requisitos:

3<sup>4</sup>) se o tema da auditoria está em consonância com os Temas de Maior Relevância (TMRs) definidos pelo TCE;

4) se o tema está pautado em critérios como agregação de valor, relevância, oportunidade, materialidade e vulnerabilidade;

5) se foi elaborada Proposta de Auditoria, a qual deve ter sido inserida na Programação de Auditoria do TCE/SC; e

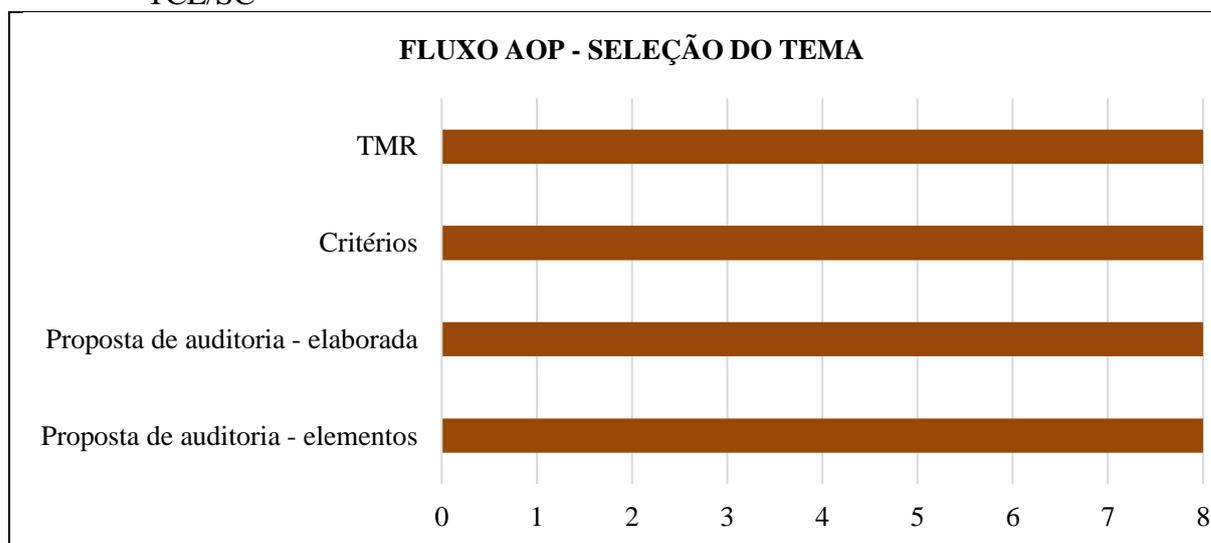
6) se a Proposta de Auditoria descreve prazos e custos da auditoria, bem como a necessidade da contratação de especialistas.

O gráfico 3 mostra quantos processos tiveram avaliação positiva para cada um dos itens acima.

---

<sup>4</sup> Os requisitos elencados não iniciam pelo número 1 para coincidir com o número da questão contida na versão preliminar disposta no Apêndice B.

Gráfico 3 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Seleção do Tema" nos processos de AOP do TCE/SC



Fonte: Elaborado pela autora

Importa destacar que os TMRs devem ser definidos de acordo com o Planejamento Estratégico do Tribunal. Isso não ocorre no TCE/SC, como destaca Fleischmann (2016, p. 142):

A Diretoria Geral de Controle Externo solicita por email os temas de maior relevância aos diretores dos órgãos de controle, para posterior consolidação e divulgação. [...] Entretanto, ainda não há evidências [de] que os temas de auditoria são selecionados a partir do processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas.

De todo modo, o que se constata é que, na prática, os TMRs são definidos em conjunto pelas diretorias de controle, porém não há um documento que registre quais são eles. A partir de 2013, o TCE/SC passou a adotar um sistema informatizado para registro das propostas de auditoria, em que consta campo para seleção à qual TMR a proposta está alinhada. Assim, considerando a situação fática, foi considerado que todas as auditorias operacionais foram propostas em consonância com algum TMR definido para a programação de fiscalização.

O gráfico 3 demonstra claramente que o TCE/SC atende plenamente os requisitos do elemento básico "Fluxo da AOP - Seleção do tema" dispostos na versão preliminar de manual de AOP.

### 6.3.3 Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Planejamento

Seguindo a análise do fluxo da AOP, tem-se a etapa de planejamento. Nela foram definidos 15 requisitos a serem observados:

7) contato da equipe da auditoria operacional com a equipe de AFCE da auditoria de regularidade;

8) contato prévio e formal com o jurisdicionado para comunicar sobre a auditoria e seu dever de fornecer documentos e informações necessários para a realização da fiscalização;

9) contato com agentes externos ao auditado para identificar suas visões sobre o objeto da auditoria;

10) elaboração da Matriz de Planejamento;

11) itens que devem constar da Matriz de Planejamento: questão de auditoria, informações requeridas, fontes das informações, critérios, procedimentos de coleta de dados, procedimentos de análise de dados, limitações de auditoria, o que a análise permitirá dizer;

12) objetivo da auditoria que permita uma resposta ou conclusão clara e inequívoca, feita em formato de aprovação;

13) objetivo da auditoria alinhado aos objetivos definidos pela NAG 4201.2;

14) problema de auditoria que descreva o motivo ou a justificativa para a fiscalização;

15) objetivo da auditoria alinhado ao problema de auditoria;

16) questões de auditoria que mantenham relação com o problema de auditoria;

17) revisão e aprovação da Matriz de Planejamento pelo Chefe de Divisão e/ou Coordenador de Controle;

18) validação da Matriz de Planejamento com o responsável pelo objeto auditado;

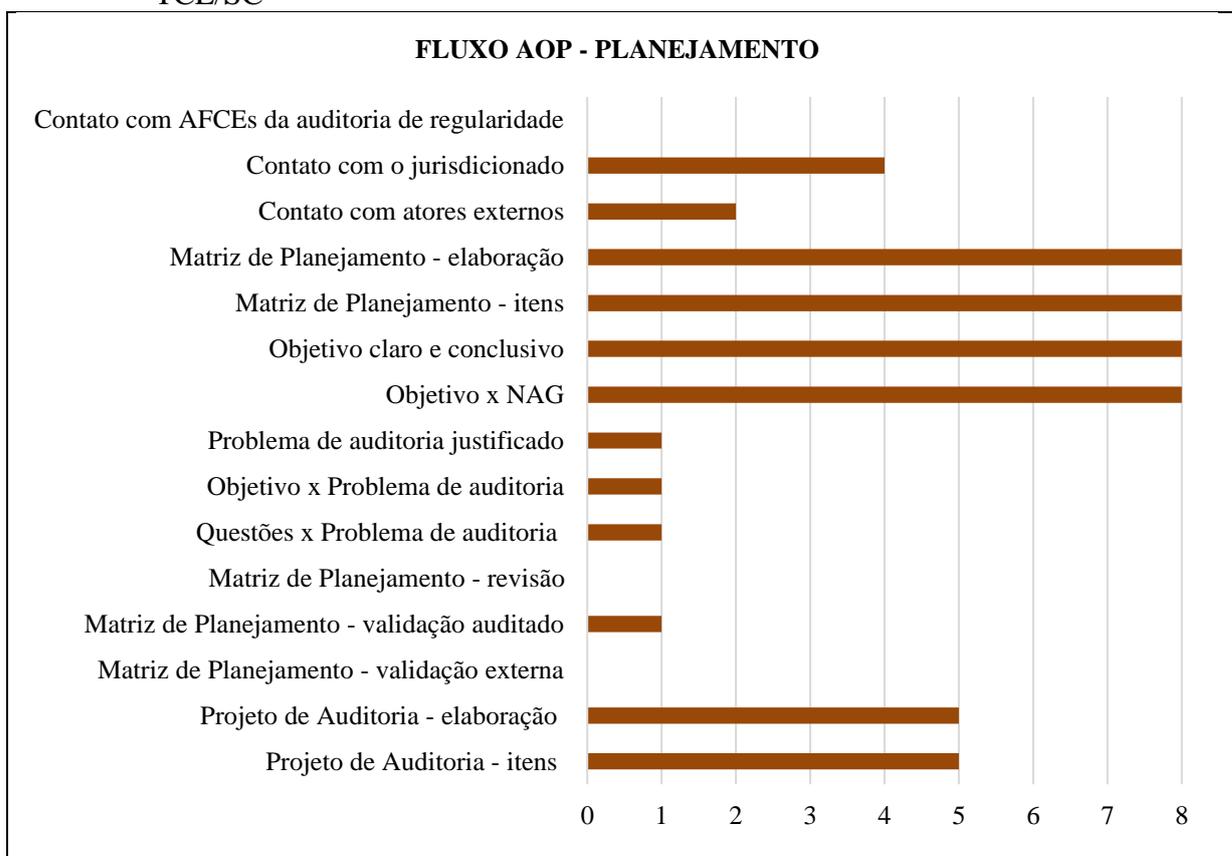
19) validação da Matriz de Planejamento com atores externos interessados no objeto auditado;

20) elaboração do Projeto de Auditoria;

21) itens que devem constar do Projeto de Auditoria: descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a ser investigadas, procedimentos a serem desenvolvidos, resultados esperados com a realização da auditoria, Matriz de Planejamento, cronograma para a condução dos trabalhos, custos envolvidos, inclusive de contratação de especialista, quando for o caso.

A quantidade de processos que atendeu a cada um dos requisitos analisados está apresentada graficamente a seguir:

Gráfico 4 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Planejamento" nos processos de AOP do TCE/SC



Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se, no gráfico 4 que os AFCEs das auditorias operacionais não adotam a prática de contatar seus pares que realizam auditorias de conformidade. Todavia, no processo RLA 13/00476513, consta citação no Relatório de Instrução Despacho de que foi realizada pesquisa sobre as denúncias feitas ao TCE/SC acerca do tema.

Sobre constar os critérios de auditoria na Matriz de Planejamento, essa prática passou a ser adotada a partir de 2012, portanto, até este ano, algumas Matrizes de Planejamento não os traziam. Nos documentos de auditoria do processo RLA 11/00402877 consta, separadamente, uma Matriz de Critérios, sem fazer relação com as informações requeridas e demais itens da Matriz de Planejamento. Na Matriz de Planejamento de três processos há uma coluna para a descrição dos limites da auditoria, porém está vazia, sem informações.

Constatou-se que a descrição do problema de auditoria, no sentido que se compreende que deva ocorrer, foi realizada em apenas um processo. Em seis processos analisados o problema está em forma de pergunta e não há descrição dos motivos que levaram à proposta de auditoria, sendo que em três deles o problema replica o objetivo de auditoria. Isto reflete

negativamente na análise dos itens 9 - objetivo da auditoria alinhado ao problema de auditoria e 10 - questões de auditoria que mantenham relação com o problema de auditoria.

Quanto à revisão da Matriz de Planejamento, na prática isso acontece, contudo não fica registrado em nenhum documento, como, por exemplo, por acolhimento de assinaturas da equipe e revisor na própria Matriz.

A validação da Matriz de Planejamento com os jurisdicionados também não foi comum nos processos analisados. Verificou-se que esse documento, em geral, é apresentado ao gestor somente no ato de início dos trabalhos de campo, o que não se configura como validação da Matriz com o propósito de colher suas sugestões e opinião sobre o planejamento da auditoria.

Ainda na etapa de planejamento, observou-se que cinco dos oito processos analisados apresentam o Projeto de Auditoria, porém nenhum deles contém todos os itens mencionados, como a descrição sucinta do objeto e os resultados esperados com a realização da auditoria.

A análise do elemento "Fluxo da AOP - Planejamento" demonstrou convergência de 43% entre a prática adotada e os requisitos elencados na versão preliminar de manual, não alcançando o percentual mínimo estabelecido de 50%. Isso indica que o TCE/SC precisa envidar maiores esforços na orientação dos profissionais para esta etapa com vistas a atender os padrões nacionais e internacionais de auditoria.

#### **6.3.4 Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Execução**

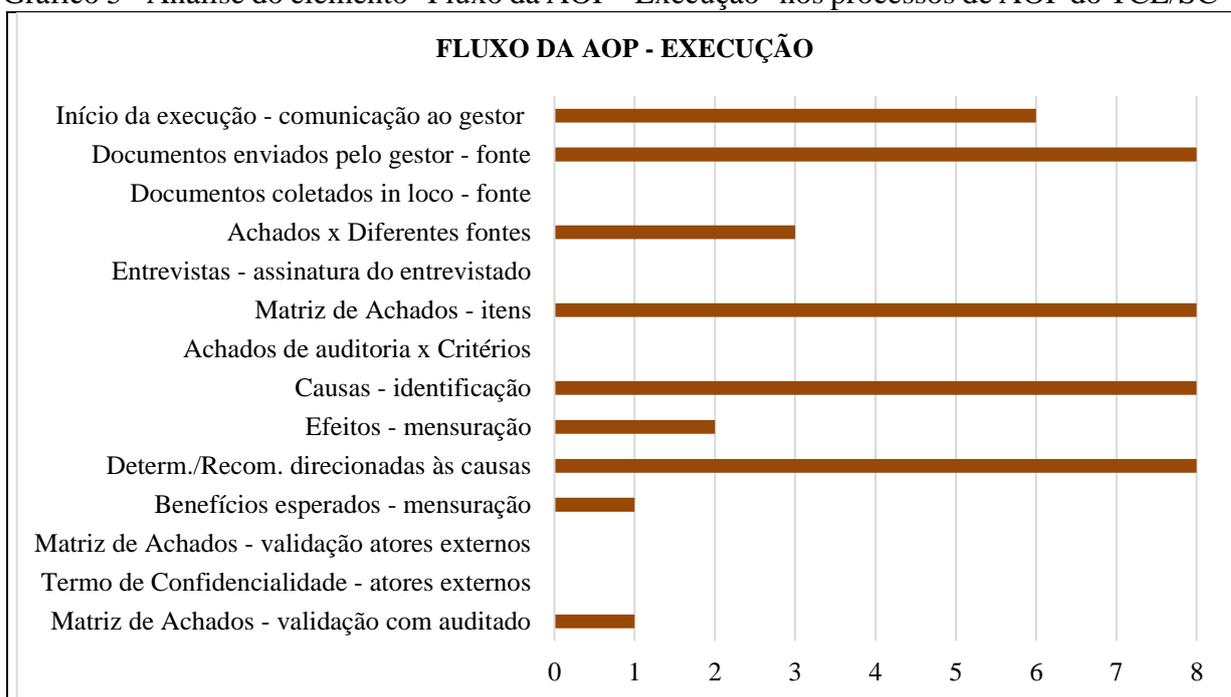
Continuando a análise dos elementos referentes ao Fluxo da AOP, passa-se à etapa de execução. Nessa fase, foram observados os seguintes requisitos:

- 22) comunicação formal ao jurisdicionado sobre o início da execução da auditoria;
- 23) identificação dos documentos enviados pelo auditado ao TCE/SC, contendo quem elaborou e a fonte da informação;
- 24) identificação de quem forneceu os documentos coletados nos trabalhos de campo e a data da coleta;
- 25) achados de auditoria fundamentados por diferentes fontes de evidência;
- 26) coleta de assinatura nos registros das entrevistas usadas como fonte de evidências para os achados, informando que concordam com as anotações da entrevista;
- 27) itens da Matriz de Achados: achado, critério, evidências e análises, causas, efeitos, determinações e recomendações, benefícios esperados;
- 28) descrição dos achados de auditoria que demonstrem a discrepância entre a situação existente e o critério;

- 29) identificação das causas dos achados;
- 30) mensuração dos efeitos dos achados de auditoria;
- 31) determinações e recomendações direcionadas ao tratamento dos achados;
- 32) mensuração dos benefícios esperados com a implementação das melhorias propostas nas determinações e recomendações;
- 33) realização de painel de referência com agentes externos ao objeto auditado, para validar os achados e as determinações e recomendações;
- 34) elaboração do Termo de Confidencialidade para os agentes externos participantes do painel de referência e coleta de sua assinatura;
- 35) realização de painel de referência com o jurisdicionado, para validar os achados e as determinações e recomendações.

A situação encontrada na análise dos processos de auditoria está demonstrada no gráfico 5:

Gráfico 5 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Execução" nos processos de AOP do TCE/SC



Fonte: Elaborado pela autora

No que concerne à identificação de quem forneceu os documentos colhidos nos trabalhos de campo e o registro da data da coleta, em quatro processos isso foi plenamente observado, pois todos os documentos foram protocolados pelo auditado no TCE/SC ou foram enviados por e-mail, com a devida identificação da fonte, porém em outros quatro processos foram identificados documentos acostados aos autos sem a indicação de fonte, os quais foram

considerados como coletados na execução *in loco*, não observando ao requisito de identificação analisado.

Quanto à diversidade de fontes que embasam os achados, em cinco processos, alguns achados foram fundamentados apenas em documentos fornecidos pelo auditado, ou seja, apenas uma única fonte de informação.

A utilização de entrevistas como evidências dos achados é uma prática presente em todos os processos e, algumas vezes, seus registros são acostados aos autos, todavia, nenhum deles apresenta assinatura do entrevistado concordando com o conteúdo registrado.

A análise dos itens 28 a 32 anteriormente descritos foi feita com base na Matriz de Achados. Nesse documento, não foi constatada a relação entre o achado e o critério, mas cabe ressaltar que isso ocorre, por vezes, na descrição do achado no Relatório de Instrução Despacho.

Como nem sempre é possível afirmar a causa do achado e, na metade dos processos analisados, a identificação da causa foi parcial, considerou-se que todos eles atenderam ao requisito. Também pode acontecer de as determinações ou recomendações não se referirem à causa devido a ela não ter sido identificada, porém, verificou-se que há determinações e recomendações direcionadas ao achado mesmo em situações em que as causas foram apontadas pela equipe de auditoria.

Comprovou-se, ainda, não ser comum o dimensionamento dos efeitos dos achados e dos benefícios que se espera com a implementação das melhorias propostas (determinações e recomendações), o que dificulta a avaliação da efetividade da auditoria.

Como não foi realizado painel de referência com atores externos para a validação da Matriz de Achados (item 33), não se justifica a análise do item 34 - elaboração do Termo de Confidencialidade para os agentes externos participantes do painel de referência e coleta de sua assinatura.

A análise deste elemento, "Fluxo da AOP - Execução", resultou em indicador de congruência entre prática e proposta de 40%. Nessa etapa também não foi alcançado o percentual mínimo de 50%. Esse resultado reforça a importância de um manual para a prática profissional, pois até mesmo alguns procedimentos simples não são realizados, como, por exemplo, a transcrição da entrevista e a coleta da assinatura do entrevistado, essencial para que se possa utilizar as evidências coletadas por essa técnica nos relatórios de auditoria.

### 6.3.5 Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Relatórios

Após a execução da auditoria, que finda com a elaboração da Matriz de Achados e validação com o responsável pelo objeto auditado e com os atores externos interessados no tema, passa-se à redação dos relatórios de auditoria.

O Tribunal de Contas de Santa Catarina adota a prática de elaborar dois relatórios. O primeiro é denominado Relatório de Instrução Despacho, em que devem ser descritos, minuciosamente, todos os itens da Matriz de Achados. Esse documento é encaminhado, em audiência, ao jurisdicionado para sua manifestação.

As considerações do gestor são analisadas pelos AFCEs, os quais redigem o Relatório de Instrução Plenária, documento que é encaminhado ao Relator do processo, ouvido preliminarmente o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, e submetido à apreciação do Pleno da Corte de Contas catarinense.

As análises relativas a esta etapa da auditoria operacional buscaram identificar se:

36) as diferenças de opinião entre o gestor do objeto auditado e a equipe de auditoria, que não foram sanadas na validação da matriz de achados, estão descritas no Relatório de Instrução Despacho;

37) o Relatório de Instrução Despacho é conciso, com, no máximo, 40 páginas;

38) O Relatório de Instrução Despacho apresenta bom equilíbrio entre texto e recursos gráficos (quadros, tabelas, gráficos, figuras);

39) O Relatório de Instrução Despacho contém todos os seguintes itens: introdução, análise, conclusão, proposta de encaminhamento;

40) o capítulo de introdução do Relatório de Instrução Despacho contém todos os seguintes itens: visão geral do auditado, visão geral da auditoria, objetivo geral, questões de auditoria, estratégia metodológica, volume de recursos fiscalizados;

41) o capítulo de análise do Relatório de Instrução Despacho está dividido pelas questões de auditoria e, dentro delas, por achado de auditoria;

42) as subdivisões do capítulo de análise do Relatório de Instrução Despacho contém todos os itens da Matriz de Achados;

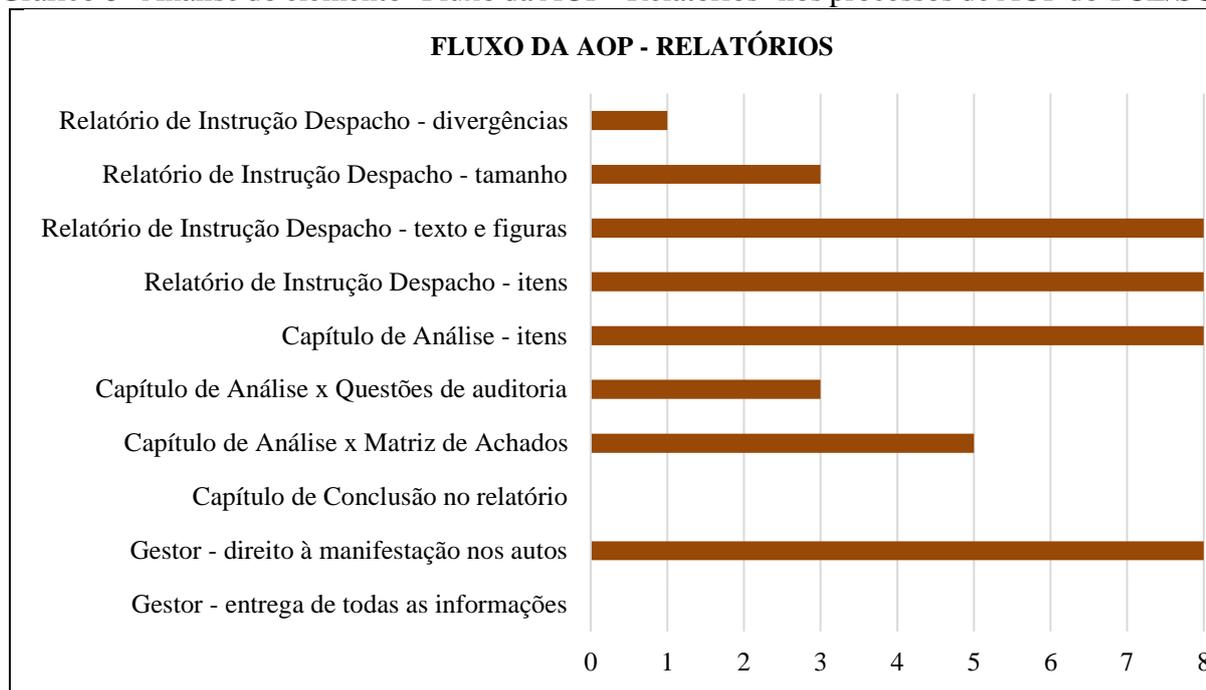
43) o Relatório de Instrução Despacho contém capítulo de conclusão, com a descrição geral da auditoria, a relação entre os achados e o objetivo da auditoria e as respostas às questões de auditoria;

44) o Relatório de Instrução Despacho foi enviado ao gestor responsável pelo objeto auditado para sua manifestação e considerações por meio de ofício;

45) foi enviada resposta padrão ao gestor responsável pelo objeto auditado, juntamente com o ofício que solicita a manifestação acerca do Relatório de Instrução Despacho, solicitando a confirmação por escrito de que forneceu todas as informações que foram solicitadas e aquelas que poderiam afetar significativamente os achados de auditoria e as conclusões do relatório.

Graficamente, as análises que tiveram resultados positivos podem ser assim demonstradas:

Gráfico 6 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Relatórios" nos processos de AOP do TCE/SC



Fonte: Elaborado pela autora

Uma vez que somente em uma auditoria analisada a Matriz de Achados foi validada com o gestor, esse foi o resultado em que se pode observar a descrição das discordâncias entre os AFCEs e o jurisdicionado no Relatório de Instrução Despacho.

Quanto ao tamanho do Relatório de Instrução Despacho, eles variaram de 36 a 92 páginas. Isso depende diretamente do escopo da auditoria, ou seja, de quantas análises foram definidas na etapa de planejamento. De todo modo, vale sempre manter o esforço para realizar auditorias bem focadas e sucintas. O Relatório de Instrução Plenária não foi conferido em relação a esse requisito, pois, como ele repete todo o texto do relatório anterior e insere os comentários do gestor na íntegra ou de forma resumida, são sempre maiores do que o Relatório de Instrução Despacho.

Sobre os capítulos que estruturam o Relatório de Instrução Despacho, observou-se que todos dispõem de um capítulo denominado Conclusão, porém o conteúdo refere-se à Proposta

de Encaminhamento, direcionada ao Relator do Processo. Assim, nenhum dos relatórios analisados apresenta um capítulo de conclusão que traga, de forma resumida, uma relação direta entre as questões e os achados de auditoria e, principalmente, entre os achados e o objetivo da auditoria, bem como as respostas às questões de auditoria e a análise se o objetivo de auditoria foi alcançado, com as devidas razões caso não tenha sido.

Com relação aos elementos que devem ser descritos no capítulo introdutório do Relatório de Instrução Despacho, nenhum deles atendeu plenamente o requisito, mas todos apresentaram a maior parte deles, por isso, foi dada avaliação positiva a todos. Ainda sobre este capítulo, a descrição do volume de recursos fiscalizados é uma prática adotada há poucos anos no TCE/SC, portanto, todos os relatórios escritos em 2015 apresentaram esse valor.

A estrutura do capítulo de Análise também foi padronizada mais recentemente. Assim, os relatórios redigidos em 2015 foram estruturados de modo a descrever a questão de auditoria, inicialmente, e, a partir dela, relatar os achados.

A respeito de pormenorizar todos os itens da Matriz de Achados no Relatório de Instrução Despacho, ficou claro que todos os relatórios traziam os critérios e as evidências que fundamentam os achados, mas somente dois deles descrevem todos os itens da Matriz. Há relatórios em que em alguns achados não foi mencionada a causa, mesmo quando identificada, ou ela não fica demonstrada de forma explícita como tal para o leitor. Há situações em que não foram relatados os efeitos do achado ou os benefícios que se espera alcançar com a implementação das recomendações ou determinações. Para a construção do gráfico 6, foi dada avaliação positiva para os dois relatórios que atenderam integralmente o requisito e três em que o cumprimento se deu na maioria dos achados (processos RLA 15/00365235; RLA 15/00531933 e RLA 12/00379044). Já para aqueles relatórios em que foram detectadas muitas lacunas, a avaliação foi negativa (processos RLA 12/00379044; RLA 12/00531105 e RLA 13/00476513).

Como já mencionado, ao gestor do objeto auditado é dada a oportunidade de manifestar-se acerca das constatações descritas no Relatório de Instrução Despacho. Dos oito processos analisados, isso ocorreu em sete. E no processo RLA 11/00402877 esse direito foi garantido não com o envio do Relatório, mas da Matriz de Achados.

Seguindo o fluxo da AOP, o Relatório de Instrução Plenária é analisado pelo Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, que emite seu Parecer e o encaminha ao Relator do processo, a quem cabe elaborar o Voto e submetê-lo à apreciação plenária.

A Decisão Plenária é divulgada no Diário Oficial eletrônico do TCE/SC após 30 dias da data da sessão de julgamento. Esse ato marca o momento em que os resultados da auditoria operacional tornam-se públicos.

O elemento "Fluxo da AOP - Relatórios" alcançou 55% de convergência entre a proposta e a prática do TCE/SC. Aqui ficou clara a falta de padronização entre as equipes de auditoria na elaboração do relatório, o que é facilmente sanado por meio de orientações dispostas em um manual. A adoção de modelo padrão de relatório colabora com a produção de documentos mais robustos e concisos, bem como otimiza sua elaboração quando ocorre o intercâmbio de profissionais entre as equipes.

### **6.3.6 Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Divulgação**

Após a publicação da Decisão Plenária no Diário Oficial eletrônico do TCE/SC, os relatórios de auditoria estão aptos a serem divulgados para a sociedade em geral.

O TCE/SC divulga, em seu site, o Relatório de Instrução Plenária na íntegra. A equipe de auditoria também elabora uma síntese desse relatório, denominada Relatório Resumido de Auditoria. Este último tem caráter muito menos técnico e, por isso, deve ser atrativo ao leitor e de simples leitura e compreensão. O Relatório Resumido, além de ser publicado na página do Tribunal na internet, também tem uma versão impressa, para ser distribuída a extratos da sociedade que tenham interesse no assunto.

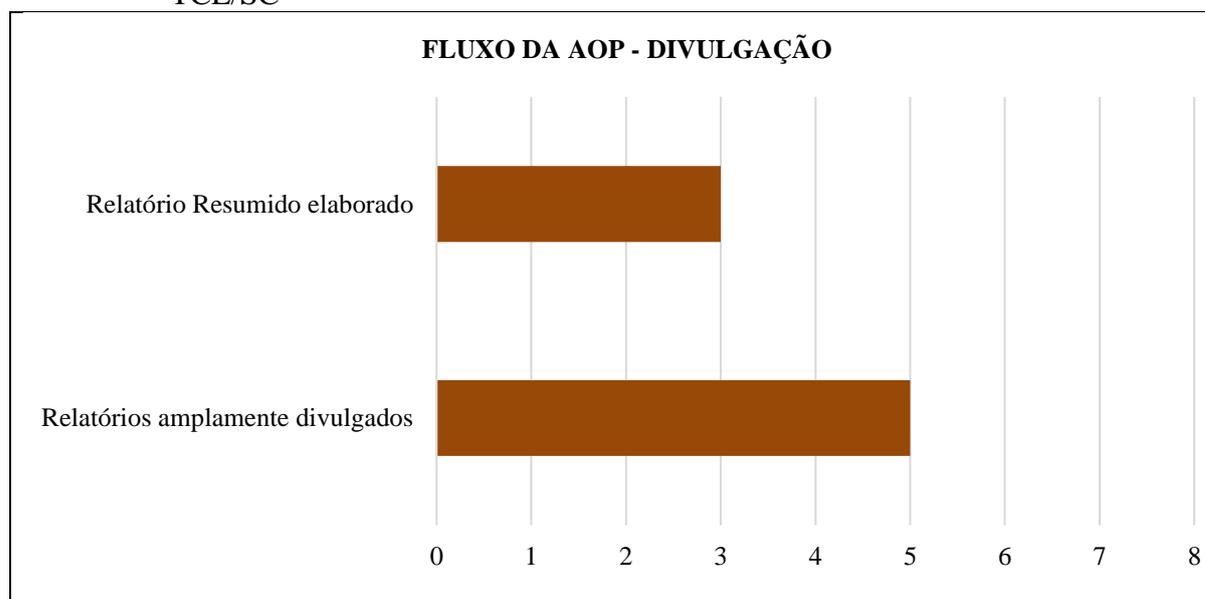
Para essa etapa do fluxo, foram observados dois aspectos:

46) se o Relatório Resumido de Auditoria foi elaborado; e

47) se os Relatórios de Instrução Plenária e Resumido de Auditoria foram amplamente divulgados para a sociedade.

Nos oito processos analisados, a divulgação ocorreu em:

Gráfico 7 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Divulgação" nos processos de AOP do TCE/SC



Fonte: Elaborado pela autora

Constatou-se que o TCE/SC elabora Relatório Resumido de Auditoria somente para auditorias operacionais que abordam novos temas e não para todas as fiscalizações realizadas. Por esse motivo, nos processos RLA 15/00341050 e RLA 15/00365235, que trataram da assistência ao idoso e RLA 15/00531933, RLA 12/00379125 e RLA 12/00379044, que analisaram o transporte escolar, todos eles de competência municipal, não foi redigida a versão resumida do relatório de auditoria, devido aos temas já terem sido abordados em outros municípios catarinenses<sup>5</sup>. Essa prática restringe o acesso dos achados de auditoria à sociedade diretamente interessada, a qual pode e deve atuar como fiscal do serviço público, incentivando e exigindo as melhorias necessárias apontadas pela auditoria operacional.

Em relação à divulgação dos relatórios mencionados, em três processos isso não aconteceu. São os processos com data de julgamento mais recente, a saber:

- RLA 15/00341050 - Decisão 2090, de 16/12/2016;
- RLA 15/00365235 - Decisão 2212, de 04/07/2017;
- RLA 15/00531933 - Decisão 2141, de 17/03/2017.

Entende-se que o primeiro e último processos citados acima já tiveram tempo suficiente, a partir do julgamento e da publicação no Diário Oficial do órgão, que ocorre 30 dias após, para serem divulgados eletronicamente.

<sup>5</sup> Consultar <http://www.tce.sc.gov.br/acom/arquivo/publicacao>, no link "Auditoria Operacional", em que se encontram os relatórios resumidos de auditoria por área temática.

O elemento "Fluxo da AOP - Divulgação" resultou em indicador de convergência de 63%. O alcance do percentual máximo poderá ser obtido se o TCE/SC passar a produzir relatórios resumidos de todas as auditorias operacionais realizadas, pelos motivos já expostos, em vez de restringir apenas aos novos temas, e for mais célere na divulgação dos relatórios em seu endereço eletrônico.

### **6.3.7 Análise do elemento Fluxo da Auditoria Operacional - Plano de Ação e Monitoramentos**

Não é uma regra, mas é muito comum que os achados de auditoria operacional gerem recomendações e determinações ao responsável pelo objeto auditado. As determinações são feitas quando há descumprimento de norma e as recomendações são oportunidades de melhorias na gestão que não estão previstas no ordenamento jurídico.

Sob essa condição, a Decisão Plenária determina que o gestor apresente Plano de Ação, documento que registra as ações a serem adotadas para o cumprimento das determinações e implementação das recomendações, prazos e responsáveis.

Esse Plano, então, é analisado pela equipe de AFCEs, o qual emite um relatório, que segue o mesmo trâmite do Relatório de Instrução Plenária, culminando em uma Decisão. Esta, em geral, determina a apresentação, pelo jurisdicionado, de Relatórios de Acompanhamento, documento que serve para o gestor demonstrar as medidas adotadas até o momento, os avanços obtidos e as justificativas de não cumprimento, caso ocorra.

É com base no Relatório de Acompanhamento que os AFCEs realizam o monitoramento da deliberação do TCE/SC e do Plano de Ação.

A verificação dos documentos referentes aos processos de auditoria operacional (RLA) e monitoramentos (PMO), analisou os seguintes elementos:

48) A Decisão Plenária que julgou o voto do Relator do processo acerca do Relatório de Instrução Plenária determinou ao responsável pelo objeto auditado que apresente Plano de Ação para cumprir as determinações e implementar as recomendações do TCE/SC?

49) O Plano de Ação foi apresentado pelo responsável pelo objeto auditado?

50) A equipe de auditoria elaborou o Relatório de Análise do Plano de Ação?

51) O responsável pelo objeto auditado apresentou Relatório de Acompanhamento?

52) A equipe de auditoria procedeu ao monitoramento?

53) O monitoramento parcial analisou todos os itens (determinações e recomendações) da Decisão Plenária?

54) A versão preliminar do Relatório de Monitoramento parcial foi enviada aos gestores para que eles fossem cientificados sobre as conclusões da equipe de auditoria e pudessem agregar comentários e sugestões que julgassem pertinentes sobre as constatações da equipe?

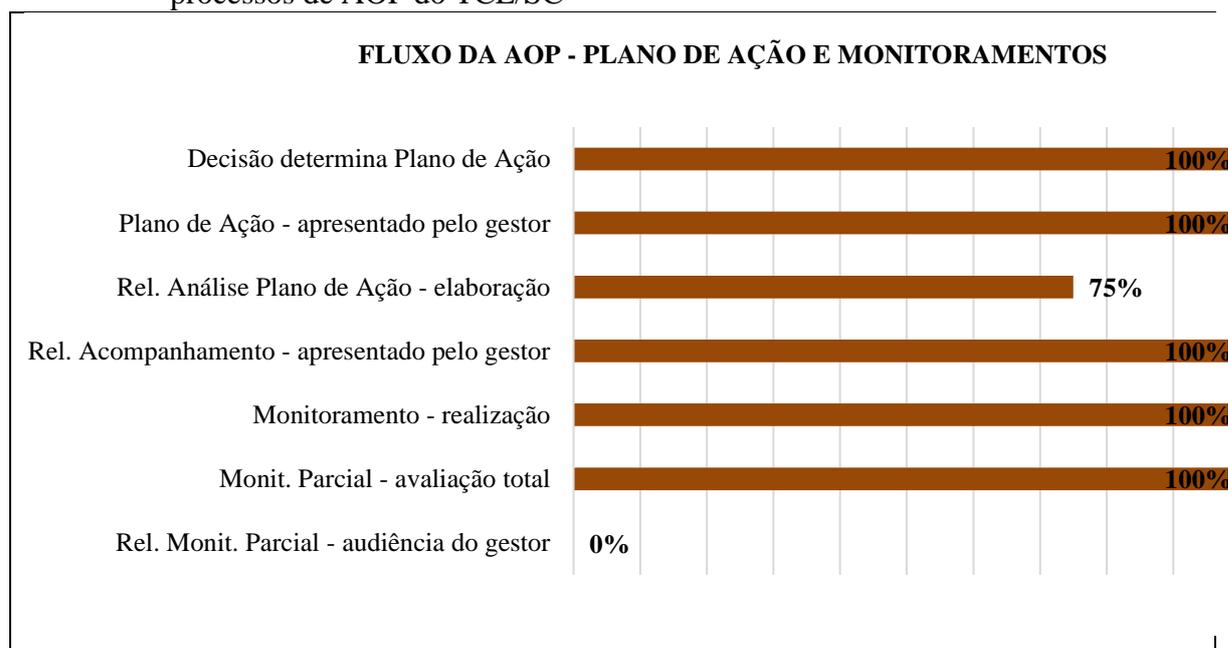
55) O monitoramento final analisou todos os itens (determinações e recomendações)?

56) O monitoramento final analisou o impacto do cumprimento das determinações e implementação das recomendações?

57) A versão preliminar do Relatório de Monitoramento final foi enviada aos gestores para que eles fossem cientificados sobre as conclusões da equipe de auditoria e pudessem agregar comentários e sugestões que julgassem pertinentes sobre as constatações da equipe?

A respeito dessa etapa do fluxo da auditoria operacional, constatou-se nos oito processos de auditoria e monitoramentos, o seguinte:

Gráfico 8 - Análise do elemento "Fluxo da AOP - Plano de Ação e Monitoramentos" nos processos de AOP do TCE/SC



Fonte: Elaborado pela autora

O gráfico 8 está apresentado na forma percentual, diferentemente dos anteriores, porque alguns processos não estão aptos a cumprimento do requisito, podendo gerar falsas interpretações do leitor, como detalhado na sequência.

No processo RLA 12/00531105, o gestor apresentou Plano de Ação juntamente às manifestações ao Relatório de Instrução Despacho, portanto, sem que houvesse a Decisão Plenária. Nesse caso, para efeito do gráfico, foi considerada resposta "Sim".

Com relação à apresentação do Plano de Ação pelo responsável pela unidade auditada, esse requisito foi cumprido por todos, porém, dois Planos ainda estavam na etapa de análise. No processo RLA 15/00341050, a equipe de auditores solicitou ajustes no documento ao gestor e no processo RLA 15/00365235, o Plano de Ação estava aguardando a análise dos auditores.

Dos seis Planos de Ação analisados, cinco já passaram pelo Pleno do TCE/SC e todos tiveram determinações para apresentação de Relatórios de Acompanhamento pelos gestores, devidamente cumpridas. Dessa forma, a análise das questões 51 a 54 basearam-se em cinco processos e não no total de oito, como nas questões anteriores.

Já as questões 55 a 57 não compõem o gráfico 8 porque nenhum dos processos analisados alcançou o momento do monitoramento final.

De modo geral, a análise do elemento "Fluxo da AOP - Plano de Ação" resultou em índice de convergência de 82%, bastante satisfatório. Para que a integralidade seja alcançada, faz-se necessária a implementação do procedimento de audiência do gestor também na etapa de monitoramento, requisito que apresentou 0% de aplicação prática.

### **6.3.8 Análise do elemento Documentação de Auditoria**

A documentação de auditoria é o arquivamento de todos os documentos essenciais para a auditoria, seja em meio físico, seja em meio eletrônico. Essa atividade deve ser feita concomitantemente ao processo, de modo que esteja completa ao término da auditoria.

Ela deve permitir que um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entenda a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência de auditoria obtida para fundamentar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional e as respectivas conclusões.

Para isso, o auditor deve documentar a auditoria de maneira suficientemente completa e detalhada.

A análise dos processos de auditoria operacional e monitoramentos buscou identificar se:

58) a equipe de auditoria preparou a documentação de auditoria;

59) a documentação de auditoria está organizada de forma que um auditor experiente, sem conexão prévia com a auditoria, consiga analisar os documentos e chegar às mesmas conclusões do relatório de auditoria;

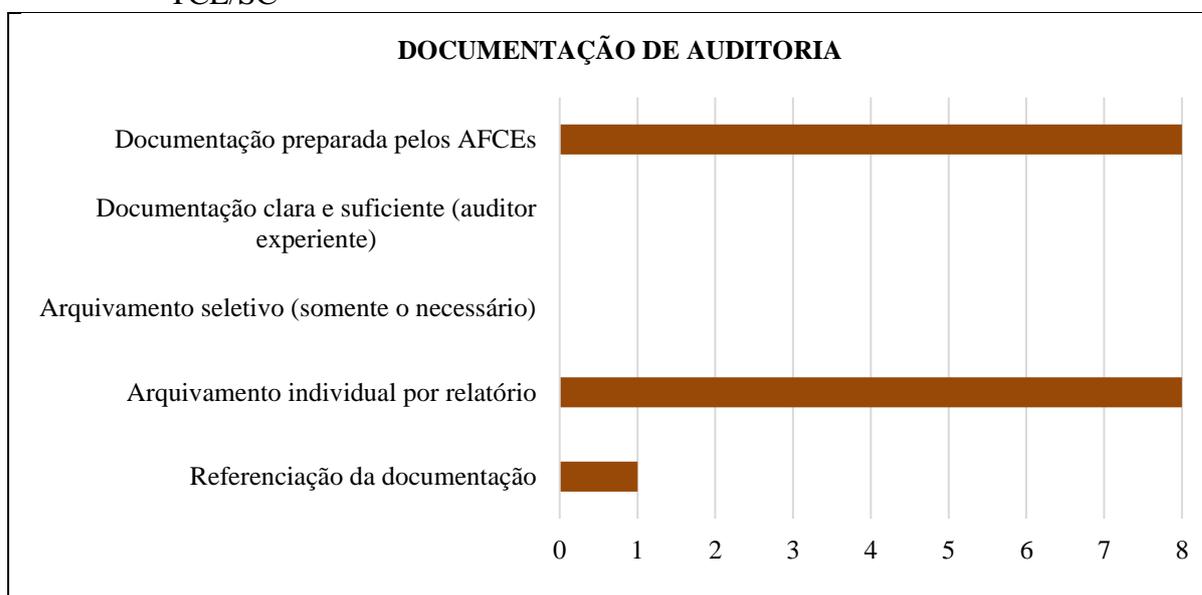
60) a documentação de auditoria foi organizada de modo a armazenar somente os documentos físicos e eletrônicos que registram as etapas da auditoria e as evidências que fundamentam os achados;

61) há um arquivo de auditoria para cada relatório;

62) os documentos físicos e eletrônicos estão referenciados na documentação de auditoria.

Os resultados obtidos com a análise estão representados no gráfico 9.

Gráfico 9 - Análise do elemento "Documentação de auditoria" nos processos de AOP do TCE/SC



Fonte: Elaborado pela autora

Todos os processos de auditoria (RLA) e de monitoramento (PMO) podem ser considerados como parte da documentação de auditoria. Também há arquivamento eletrônico de diversos documentos enviados pelo gestor, coletados nos trabalhos de campo e elaborados pelos AFCEs para a coleta e análise de dados, os papéis de trabalho.

Percebeu-se que não é uma prática ainda consolidada no TCE/SC, ao menos nas auditorias e monitoramentos analisados, de se fazer a referenciação dos documentos de auditoria, com exceção do processo RLA 11/00402877 e, ainda assim, houve alteração nos arquivos eletrônicos desse processo que prejudicaram a referenciação, impedindo que se pudesse abrir os registros.

A falta de referenciação da documentação dificulta, se não dizêr, impossibilita, que um auditor experiente faça as mesmas análises da equipe de auditoria e obtenha os mesmos

resultados, o que levou ao entendimento de total não conformidade com o requisito apontado na versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC.

Também foi unânime encontrar arquivos eletrônicos de versões antigas de relatórios e papéis de trabalho não preenchidos, o que se demonstra desnecessário depois de finalizada as etapas de auditoria. Essa medida só vem a dispendir recursos com aumento da capacidade de arquivamento eletrônico sem a real necessidade.

O elemento "Documentação de Auditoria" apresentou indicador de convergência de 43%, portanto abaixo do mínimo esperado de 50%. Isso indica que o TCE/SC precisa definir tais procedimentos o mais breve possível, pois isso representa agilidade e ganho de qualidade dos trabalhos, melhora a confiabilidade dos resultados e reduz a necessidade de investimentos em dispositivos de armazenamento eletrônico de dados.

### **6.3.9 Análise do elemento Controle e Supervisão da Qualidade e Pesquisa Pós-Auditoria**

Esse elemento busca aprimorar a qualidade dos produtos das atividades de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC).

O controle da qualidade é feito em todos os trabalhos de auditoria e a supervisão da qualidade pode ser feita por amostragem. O controle é feito por um AFCE hierarquicamente superior à equipe de auditoria e a supervisão também pode ser desse modo ou por um agente externo ao Tribunal.

A pesquisa pós-auditoria visa buscar a visão externa acerca das ações de fiscalização do TCE/SC, tanto do próprio auditado, quanto de outros atores que se interessam no tema.

Avaliou-se nos oito processos analisados a presença dos seguintes itens:

- 63) designação de profissional para realizar o controle da qualidade;
- 64) designação de profissional para realizar a supervisão da qualidade;
- 65) documento de registro da revisão e controle da qualidade;
- 66) revisão da qualidade do Relatório de Instrução Despacho;
- 67) revisão da qualidade do Relatório de Instrução Plenária;
- 68) revisão da qualidade do Relatório Resumido de Auditoria;
- 69) realização de pesquisa pós-auditoria.

O TCE/SC elaborou o Manual de Controle e Garantia da Qualidade, aprovado pela Portaria nº TC 0575, de 21/11/2016 (SANTA CATARINA, 2016a). Esse manual prevê como deve ser realizado esse procedimento, contudo não estabelece a pesquisa pós-auditoria, como sugerido nesta versão preliminar do Manual de AOP para a Corte de Contas de Santa Catarina.

As análises dos processos de auditoria operacional evidenciaram que a atividade de controle e supervisão da qualidade não era realizada anteriormente à aprovação do referido manual. Mesmo nos relatórios redigidos após a aprovação do Manual da Qualidade, não restou comprovado o controle e supervisão da qualidade, denotando que o procedimento ainda não foi implementado.

Constatou-se, também, com base nos processos de auditoria operacional e monitoramentos analisados, que o TCE/SC não realiza pesquisa pós-auditoria.

Assim, a análise do elemento "Controle e Supervisão da Qualidade" resultou em 0% de convergência entre prática e proposição, denotando-se urgência na aplicação prática dos dispositivos da Portaria nº TC 0575/2016, a fim de atender as normas de auditoria.

Almeja-se, sobretudo, garantir a realização de trabalhos de qualidade pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, mesmo anseio da sociedade catarinense, a qual pode e deve ser ouvida acerca dos trabalhos de fiscalização realizados.

#### **6.3.10 Análise do elemento Avaliação de Riscos e Controles Internos**

Faz parte da compreensão do objeto auditado, conhecer os riscos a ele inerentes e aqueles relativos à auditoria e os controles internos, para mitigar os riscos potenciais ou existentes.

Quando se fala dos riscos inerentes ao objeto de auditoria, está se tratando dos riscos de que esse objeto não alcance suas metas e objetivos. Quando se fala do risco de auditoria, está se tratando da probabilidade de o profissional de auditoria deixar de emitir apropriadamente sua opinião e comentários sobre as transações, documentos e demonstrações materialmente incorretos.

Já os controles internos são as políticas e procedimentos que foram projetados, implementados e operados para mitigar os riscos que ameaçam o alcance dos objetivos da entidade. Os controles internos juntos formam o sistema de controles internos para uma entidade.

Na análise dos processos de auditoria e monitoramentos, avaliou-se se:

70) o Relatório de Instrução Despacho apresenta as metas e objetivos estabelecidos pelo órgão / entidade auditado;

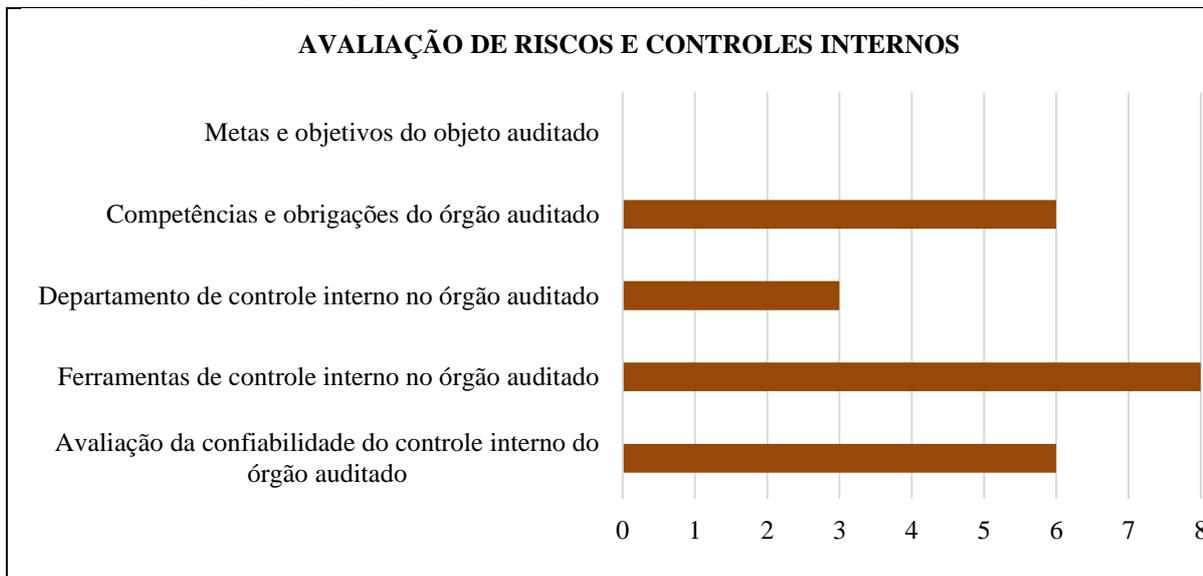
71) o Relatório de Instrução Despacho apresenta as competências e obrigações do órgão / entidade auditado, em relação ao todo e ao objeto da auditoria;

72) o Relatório de Instrução Despacho identifica / menciona a existência de departamento de controle interno no órgão / entidade auditado;

73) o Relatório de Instrução Despacho identifica / menciona as ferramentas de controle interno do órgão / entidade auditado;

74) o Relatório de Instrução Despacho contém avaliação da confiabilidade do controle interno do órgão / entidade auditado.

Gráfico 10 - Análise do elemento "Avaliação de Riscos e Controles Internos" nos processos de AOP do TCE/SC



Fonte: Elaborado pela autora

Com relação ao primeiro requisito analisado, nenhum Relatório de Instrução Despacho descreveu as metas e objetivos estabelecidos pelo órgão para o objeto de auditoria. Isso pode ter ocorrido porque a gestão pública ainda é muito carente de instrumentos de planejamento, porém, isso é apenas uma hipótese.

Sobre o departamento de controle interno, as auditorias que tiveram como tema Educação - Transporte Escolar (RLA 15/00531933; RLA 12/00379125 e RLA 12/00379044) foram as únicas que atenderam ao requisito, pois, no planejamento, foi definida uma questão de auditoria a respeito do controle interno do órgão auditado.

Por outro lado, mesmo sem mencionar diretamente o departamento de controle interno, em todas as auditorias ficou comprovado no Relatório de Instrução Despacho que as equipes das auditorias operacionais analisadas buscaram conhecer as ferramentas de controle interno do órgão ou entidade auditado correspondente ao objeto da auditoria e seis delas relataram a respeito da confiabilidade desses controles.

Este elemento, "Avaliação dos Riscos e Controles Internos", apresentou índice de convergência de 58%. Esse resultado se dá porque os AFCEs não buscam conhecer as metas e objetivos do objeto auditado, o que impossibilita uma análise de efetividade. Ademais, também não se utilizam dos trabalhos do órgão ou departamento de controle interno, o que facilita sobremaneira o estabelecimento do escopo de auditoria, evitando-se dispendiosos esforços no que já foi apontado pelo controle interno, especialmente se o gestor já estiver adotando medidas saneadoras.

#### 6.4 PROPOSTA DE MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA

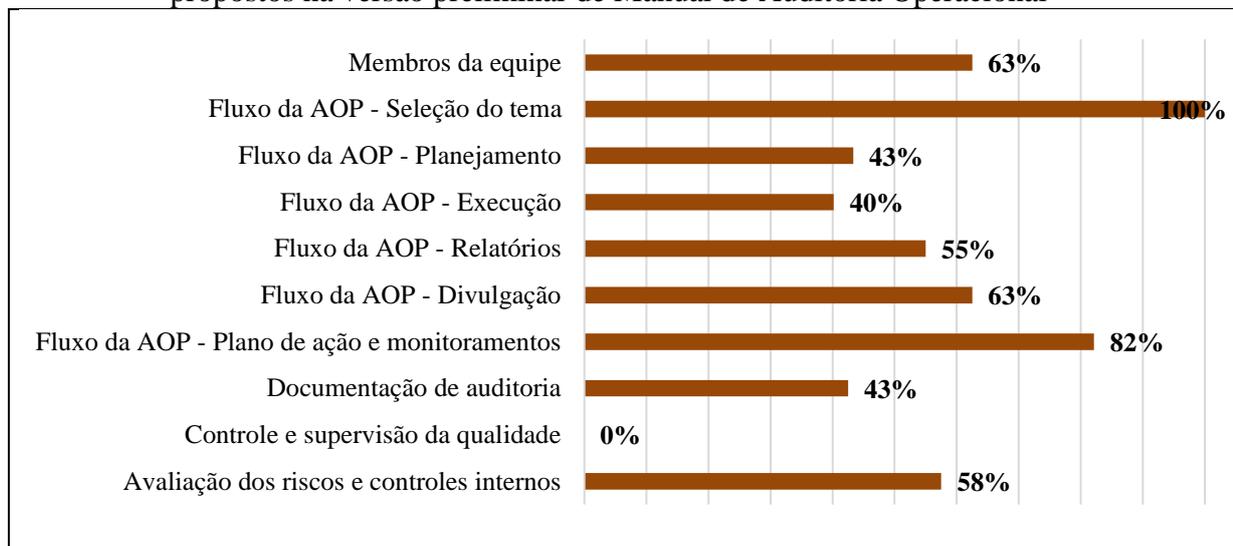
Os dados coletados foram consolidados por elemento. Tomou-se como linha de corte o percentual de 50% de congruência entre os requisitos elencados na versão preliminar e a prática adotada pelo Tribunal. O objetivo foi verificar a aderência da proposta em relação ao ambiente e ao contexto de utilização pelo TCE/SC, em uma relação inversamente proporcional. Ou seja, quanto maior for o índice de convergência alcançado, menor será o esforço a ser realizado pelo Tribunal de Contas para adequar-se aos dispositivos normativos e vice-versa.

Além disso, elementos com baixo percentual de congruência revelam a necessidade de maior esforço por parte da mestrandia na redação da versão final da proposta de Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC com relação às definições e qualificações dos parâmetros, pois demonstram que o Tribunal ainda não possui experiência ou *expertise* na aplicabilidade do referido elemento.

A análise da verificação dos elementos e requisitos mínimos contidos na versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE/SC) demonstra convergência parcial do que foi proposto com a prática adotada na Corte de Contas catarinense.

O índice de conformidade de cada elemento analisado está sintetizado no gráfico 11:

Gráfico 11 - Análise da aderência da prática adotada pelo TCE/SC aos elementos e requisitos propostos na versão preliminar de Manual de Auditoria Operacional



Fonte: Elaborado pela autora

Dos dez elementos dispostos na versão preliminar, seis apresentam índice de aderência superior a 50%, percentual de corte adotado na análise. Destaque para as etapas de seleção do tema (100%) e plano de ação e monitoramentos (82%) do fluxo da AOP.

A média aritmética dos percentuais dos elementos demonstrados no gráfico 11 alcança 55%, que poderia ter sido melhor, contudo a não adoção da prática de controle e supervisão da qualidade, mesmo após ter sido elaborado manual específico, e pesquisa pós-auditoria (0%) puxou para baixo o resultado desse indicador. Se este elemento for desconsiderado, o percentual de convergência geral é de 61%.

De toda sorte, o que se nota é que as auditorias operacionais e seus monitoramentos realizados pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina estão evoluindo e têm buscado aderir às normas de auditoria.

Para auxiliar neste processo de convergência, elaborou-se a proposta de Manual de Auditoria Operacional para o TCE/SC, alinhada às normas nacionais e internacionais de auditoria, em destaque para as Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superior (Issais), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai); as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), elaboradas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon); Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), elaboradas pelo IRB; bem como à Lei Complementar Estadual nº 202/2000 - Lei Orgânica do TCE/SC e Resolução nº TC-06/2001 - Regimento Interno do TCE/SC e demais normas internas da Corte de Contas estadual.

Importa mencionar que todos os requisitos constantes da versão preliminar foram mantidos na versão final da proposta de Manual de AOP do TCE/SC, apesar de 36 deles não terem alcançado o percentual considerado aceitável de 50%.

A manutenção dos itens justifica-se porque a maioria deles, ou está fundamentada em normativos, algumas vezes até mesmo em normas internas do TCE/SC, como é o caso dos referentes ao controle e supervisão da qualidade e a aposição da data e assinatura de quem forneceu o documento nos trabalhos de campo, ou representa prática adotada em EFS, a qual, se adotada pela Corte catarinense, trará avanço na fiscalização de natureza operacional.

O Manual proposto contempla os conceitos de auditoria operacional (AOP), o fluxo da AOP, as dimensões de análise e explica em detalhes como deve ocorrer cada uma das etapas da auditoria, desde a seleção do tema até os monitoramentos das deliberações do Pleno. Preocupa-se, ainda, em enfatizar as habilidades e competências exigidas dos Auditores Fiscais de Controle Externo (AFCEs) na realização das auditorias operacionais.

Também aborda o controle e a garantia da qualidade, apenas para dar ênfase à relevância dessa atividade, porém esse item não foi explorado em profundidade, vez que o TCE/SC possui o Manual de Controle e Garantia da Qualidade, carecendo apenas de colocar essa atividade em prática.

Trata, ainda, da importância da documentação de auditoria, tanto para o registro acurado de todas as etapas e evidências obtidas e que embasaram os achados de auditoria e as recomendações e determinações, como para facilitar a revisão e controle da qualidade.

Por fim, traz um capítulo sobre a avaliação dos riscos e dos controles internos e o uso dos trabalhos da auditoria interna pelos AFCEs na auditoria externa, o que proporciona celeridade aos trabalhos e evita a duplicidade de fiscalização, se identificado que os problemas existentes já estão sendo sanados pelo gestor do órgão ou entidade auditado mediante apontamentos da auditoria interna ou outro órgão fiscalizador.

O texto completo da proposta final de Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina está no Apêndice D.

Com essa proposta, espera-se que o Tribunal de Contas do Estado disponha de documento norteador para a realização das auditorias operacionais, que sirva de guia, tanto para os Auditores Fiscais de Controle Externo que já atuam nesta atividade quanto para aqueles que desejam iniciar esta prática, bem como para outros interessados nessa modalidade de auditoria.

Além disso, ao desenvolver seu Manual de Auditoria Operacional, o Tribunal de Contas de Santa Catarina atenderá as diretrizes estabelecidas pelas normas internacionais e nacionais de auditoria governamental.



## 7 CONCLUSÃO

A evolução da Administração Pública tem promovido avanços também nas suas formas de fiscalização. Hoje, percebe-se que até mesmo a sociedade está se organizando no intuito de participar do controle dos gastos públicos. Nesse sentido, os órgãos de fiscalização não podem ficar inertes, pelo contrário, devem acompanhar as mudanças e buscar novos meios e maneiras mais amplas e eficazes de realizar sua função.

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) é o órgão a quem compete exercer a fiscalização da gestão pública em todo o território de Santa Catarina, tanto da administração estadual quanto das municipais. Essa competência lhe foi delegada pela Constituição Federal e pela Constituição do Estado de Santa Catarina. Nessas leis, está prevista a realização de auditorias de natureza operacional.

O TCE/SC está sujeito, também, a um aparato de normas nacionais e internacionais. No Brasil, relacionadas à auditoria operacional, destacam-se as Normas de Auditoria Governamental (NAGs) e as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs), aquela estabelecida pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) e pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e esta, pelo IRB.

Em âmbito mundial, as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) seguem as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issais), da Organização das Entidades de Fiscalização Superior (Intosai). Por conta disso, tanto os países que possuem Tribunais de Contas como os que organizam seus órgãos fiscalizadores na forma de órgãos singulares, sem função adjudicante, orientam-se pelas Issais.

Diversas normas apontam para a construção de diretrizes que sirvam de guias aos profissionais na execução das auditorias. Disso, as EFS de inúmeros países, bem como algumas brasileiras, dispõem de manuais que orientam os trabalhos de fiscalização, independentemente da forma como o país organiza essa atividade. Nesse sentido, o TCE/SC elaborou o Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade e o Manual de Controle e da Garantia da Qualidade das Auditorias, porém não possui Manual de Auditoria Operacional, o que motivou sua proposição neste trabalho acadêmico.

Pelo fato de as auditorias de desempenho não serem influenciadas pela forma de organização adotada pelo país para as EFS, para propor o Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC, foram pesquisados manuais de auditoria do Brasil e de Portugal, que adotam o modelo de Tribunal de Contas, como de países que possuem Departamentos Gerais de Auditoria, como Canadá e Reino Unido.

A princípio, construiu-se uma versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC, na forma de questões, as quais abordam os elementos e requisitos considerados basilares para o desenvolvimento de auditorias operacionais de qualidade. Esses elementos e requisitos foram retirados das normas e manuais de auditoria supracitados.

Nos documentos que registram as atividades de oito auditorias operacionais e cinco monitoramentos, executados entre os anos de 2011 e 2016 pela Diretoria de Atividades Especiais do TCE/SC, foram buscadas as respostas das perguntas contidas na versão preliminar do Manual, a fim de se verificar a congruência entre o que estava sendo proposto e a prática adotada pela Corte de Contas. A análise da convergência foi realizada no âmbito total e por elemento, adotando-se como valor aceitável o percentual de 50%.

Com isso, elementos com baixo percentual de congruência revelaram a necessidade de maior esforço por parte da mestrandia na redação da versão final da proposta de Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC com relação às definições e qualificações dos parâmetros, pois demonstram que o Tribunal ainda não possui experiência ou *expertise* na aplicabilidade do referido elemento e seus requisitos mínimos.

O primeiro elemento que tratou sobre os membros da equipe alcançou índice de convergência de 63%, pois o TCE/SC deixou de designar formalmente coordenador para a equipe na metade dos processos analisados, apesar de, na prática, isso ocorrer em todas as auditorias.

O elemento básico seguinte é uma das etapas do fluxo da AOP, iniciando-se pela seleção do tema. Os processos analisados atenderam todos os requisitos elencados neste elemento.

Seguindo-se o fluxo da AOP, tem-se a etapa de planejamento, uma das mais importantes para o sucesso da auditoria. Aqui o percentual foi de apenas 43%, portanto abaixo do nível considerado aceitável. Diversos fatores levaram ao mau desempenho desse elemento. O primeiro deles foi o fato de os Auditores Fiscais de Controle Externo (AFCE) do TCE/SC não contatarem seus pares que realizam auditorias de conformidade no órgão auditado, atividade que facilita o início dos trabalhos, vez que há o compartilhamento do conhecimento sobre os gestores do órgão, dificuldades de gestão já identificadas pelos AFCEs da auditoria de regularidade, irregularidades apontadas em auditorias anteriores e outros problemas identificados pelos colegas de profissão.

Nesse elemento constatou-se, ainda, que o contato com o jurisdicionado na etapa de planejamento não é uma prática enraizada, pois aconteceu somente na metade dos processos analisados. Essa ação é essencial para a auditoria operacional, pois é nela que os AFCEs têm a oportunidade de esclarecer ao gestor do órgão auditado e demais envolvidos com o objeto de

auditoria quais são os objetivos da auditoria, como ela se procede e qual o papel de cada um na auditoria, tornando-os partícipes do processo, o que leva ao êxito da fiscalização.

A ocorrência de contato com atores externos na fase de planejamento também foi pouco explorada. Trazer para a auditoria a visão de outros *stakeholders* enriquece o trabalho de fiscalização e pode revelar situações que dificilmente seriam detectadas mantendo-se contato apenas com os gestores e profissionais do órgão auditado.

Na maioria dos processos analisados não está descrito qual é o problema de auditoria que se pretende investigar. Em virtude disso, não há como medir-se o alinhamento do objetivo e questões de auditoria ao problema, motivos que levaram à redução do indicador de convergência no elemento Planejamento.

Outro fator que influenciou foi o não registro de que a matriz de planejamento da auditoria passou por revisão. Além disso, em nenhum dos processos analisados, nem o jurisdicionado nem os atores externos tiveram a oportunidade de opinar sobre os itens da matriz de planejamento. Atividades de revisão interna e validação do planejamento com os *stakeholders* promovem melhor direcionamento dos trabalhos a serem executados e, conseqüentemente, aumentam a probabilidade de que alcancem seus objetivos.

O elemento básico seguinte é a etapa de execução do fluxo da AOP. O indicador de congruência nesse elemento também ficou abaixo do recomendado, atingindo somente 40%. Para que esse percentual se eleve, algumas ações precisam ser adotadas pelos membros das equipes de auditoria, como: identificação de quem forneceu os documentos coletados nos trabalhos de campo e a data da coleta; obtenção da assinatura do entrevistado nos registros da entrevista quando esta é utilizada como evidência dos achados de auditoria; apontamento de quais critérios de auditoria fundamentam os achados; mensuração dos efeitos dos achados de auditoria e dos benefícios esperados com a implementação das recomendações feitas pelos AFCEs; validação dos achados de auditoria e das propostas de melhorias, tanto com o jurisdicionado quanto com os atores externos [da mesma forma como deve ser feito com a matriz de planejamento], garantindo-se a confidencialidade das informações mediante a assinatura de termo por estes últimos. A adoção desses requisitos torna mais robustos os resultados da auditoria, trazendo maior credibilidade ao trabalho, seja diante do auditado, seja perante a sociedade.

A próxima etapa do fluxo da AOP e elemento básico analisado foram os relatórios de auditoria. Esse elemento alcançou 55% de convergência entre prática e requisitos apontados na versão preliminar. Um dos requisitos totalmente descumprido trata de o relatório dispor de capítulo de conclusão, sendo que em nenhum processo analisado ele foi atendido. Deve-se

destacar que os relatórios observados possuem um capítulo com esse título, porém seu conteúdo trata da proposta de encaminhamento em vez de demonstrar a relação entre as questões e os achados de auditoria e, principalmente, entre os achados e o objetivo da auditoria, bem como as respostas às questões de auditoria e se o objetivo de auditoria foi alcançado, apontando os motivos em caso negativo.

Ainda sobre esse elemento, pode-se constatar que os relatórios não apresentam qualquer padronização de estruturação, o que pode ser sanado com a adoção do Manual de AOP. A adoção de modelo padrão de relatório não visa a engessar seu processo de produção, pelo contrário, o AFCE tem total liberdade de discorrer sobre os achados de auditoria e apresentar as evidências como considerar mais adequado, porém a definição de uma estrutura padrão colabora com a produção de documentos mais robustos e concisos, bem como otimiza sua elaboração quando ocorre o intercâmbio de profissionais entre as equipes.

O relatório de auditoria é apreciado pelo Pleno do TCE/SC e, após isso, está apto a ser divulgado à sociedade. A Corte de Contas catarinense divulga o relatório na íntegra em seu sítio na internet e também elabora um relatório resumido, o qual é disponibilizado na rede mundial de computadores e em meio impresso. Especialmente sobre este, importa destacar que o TCE/SC elabora resumos somente para as AOPs com temas novos, ou seja, se o tema já foi objeto de auditoria em um município, quando realizada em outro ente, para este não será elaborado Relatório Resumido de Auditoria. Este relatório, por ser sucinto e com redação mais acessível, configura-se como excelente ferramenta de divulgação para a sociedade, de modo que ela também participe do processo de fiscalização, principalmente exigindo dos gestores a implementação das melhorias propostas pelo TCE/SC. Somente com informação disponível isso é possível e o Tribunal de Contas, ao elaborar e distribuir relatórios resumidos de auditoria, colabora com esse processo. Em virtude dessa prática, o indicador alcançou percentual de 63%.

Para sanar os problemas apontados na auditoria, os responsáveis pelo objeto auditado devem apresentar Plano de Ação, o qual será monitorado pelos AFCEs do TCE/SC. Este elemento, Plano de Ação e Monitoramentos, teve índice de congruência de 82%, sendo o que apresentou melhor indicador. Para que o percentual máximo seja alcançado, o Tribunal de Contas deve adotar o procedimento de audiência do gestor também na etapa de monitoramento [próxima etapa do fluxo], assim como faz com o relatório de auditoria. Tendo em vista que muitas vezes o lapso temporal entre a auditoria e o monitoramento é extenso, inclusive, podendo ocorrer troca de gestão no órgão auditado entre esses dois momentos, é salutar que o jurisdicionado tenha a oportunidade de se manifestar acerca das conclusões dos AFCEs no Relatório de Monitoramento.

O elemento básico seguinte tratou da documentação de auditoria, que corresponde ao arquivamento de todos os documentos essenciais para a auditoria. O índice de convergência desse elemento foi insatisfatório, pois alcançou apenas 43%. Isso porque não se faz a referência da documentação de auditoria, o que impossibilita que um auditor experiente faça as mesmas análises da equipe de auditoria e obtenha os mesmos resultados, bem como são armazenados diversos arquivos eletrônicos que não servem de evidência ou de registro das etapas de auditoria, levando a desperdício de recursos com aumento da capacidade de arquivamento eletrônico sem a real necessidade.

Controle e Supervisão da Qualidade e Pesquisa Pós-Auditoria é o próximo elemento básico observado, o qual obteve índice de convergência de 0%. Como já mencionado, o TCE/SC elaborou em 2016 o Manual de Controle e Garantia da Qualidade, porém não foi uma prática adotada nos processos analisados, mesmo naqueles com data posterior à elaboração do referido manual. Ademais, não há previsão normativa na Corte de Contas de se realizar pesquisa pós-auditoria. Esse elemento busca o aprimoramento da qualidade dos produtos das atividades de fiscalização do TCE/SC, além de obter a visão externa acerca dos trabalhos desenvolvidos, seja do jurisdicionado, seja da sociedade em geral.

O último elemento básico trata da Avaliação de Riscos e Controles Internos, tendo alcançado índice de congruência de 58%. Para melhorar esse indicador, os AFCEs devem conhecer e descrever no relatório de auditoria as metas e objetivos do objeto auditado, principalmente se quiserem avançar para uma análise de efetividade do objeto auditado, e utilizar-se dos trabalhos do controle interno do jurisdicionado, de modo a evitar a duplicidade da atividade de fiscalização, especialmente se o responsável já estiver adotando medidas para resolver os problemas apontados pelo controle interno.

Em resumo, de modo geral, o índice de alinhamento foi de 55%, portanto acima do indicador de convergência considerado aceitável, que foi de 50%. Se desconsiderado o elemento controle e supervisão da qualidade e pesquisa pós-auditoria, esse índice eleva-se para 61%.

Destaca-se que, apesar de muitos requisitos não terem sido atendidos na análise dos processos de auditoria operacional e monitoramentos, eles não foram afastados, pelo contrário, foram mantidos na versão final da proposta de Manual de AOP do TCE/SC.

Isso porque ou estão fundamentados em normativos, algumas vezes até mesmo em normas internas do TCE/SC, como é o caso dos referentes ao controle e supervisão da qualidade e a aposição da data e assinatura de quem forneceu o documento nos trabalhos de campo, ou

representam prática adotada em EFS, a qual, se adotada pela Corte catarinense, trará avanço na fiscalização de natureza operacional.

De toda sorte, a análise dos processos revelou que o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina está evoluindo na prática das auditorias operacionais, seguindo uma tendência mundial, o que foi observado nas diferenças de procedimentos adotados nas fiscalizações realizadas antes de 2015 e 2016 e nesses dois anos.

O Manual de Auditoria Operacional aqui proposto busca apoiar a evolução da Corte de Contas de Santa Catarina no aprimoramento de sua atividade de fiscalização, servindo como diretriz na execução dessa modalidade de auditoria, bem como de ferramenta de padronização da atividade, sem, contudo, engessar suas ações.

Por fim, devido às limitações próprias de um trabalho monográfico, sugere-se a realização de novos estudos e trabalhos no sentido de identificar novas visões, elementos e requisitos que devem ser considerados para a realização das auditorias de desempenho, considerando-se novos atores, como outros profissionais, outras Cortes de Contas, especialistas em auditoria externos aos órgãos de fiscalização públicos e, principalmente, a sociedade e os cidadãos.

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e accountability: debate teórico e o caso brasileiro. In: ARVATE, Paulo R.; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 75-102.
- ALWARDAT, Yousef Ali; BENAMRAOUI, Abdelhafid; RIEPLE, Alison. Value for money and audit practice in the UK public sector. **International Journal of Auditing**, [S. l.], v. 19, n. 3, p. 206-217, abr. 2015.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.
- BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. In: **O controle externo e a nova administração pública: uma visão comparativa**. Brasília: TCU, 2002. v. 1, p. 25-72.
- BEHN, Robert. D. O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 49, n. 4, p. 5-45, 1998.
- BOURN, Sir John. Value for Money Methodology. **Public Sector Auditing**, [S.l.], p.367-377, 18 set. 2015. John Wiley & Sons, Inc.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: versão atualizada até a Emenda Constitucional n. 96/2017. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/atividade/const/constituicao-federal.asp#/>>. Acesso em: 5 ago. 2017.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n. 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n. 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)>. Acesso em: 9 ago. 2017.
- \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF>>. Acesso em: 3 nov. 2016.
- \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria de natureza operacional (Anop)**. Brasília: TCU, 2000. 114 p. Disponível em: <<http://portal3.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2063234.PDF>>. Acesso em: 3 nov. 2016.
- CAMPOS, Anna Maria. Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública (RAP)**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev./abr. 1990.

CANADA. Office of the Auditor General of Canada (OAG). **Direct engagement manual**. Ottawa: OAG, 2015. Disponível em: <<http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/PA02.shtm>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Minister of Public Works and Government Services Canada. Office of the Auditor General of Canada (OAG). **Performance audit manual**. Ottawa: OAG, 2004. Disponível em: <[http://publications.gc.ca/collections/collection\\_2011/bvg-oag/FA3-76-2004-eng.pdf](http://publications.gc.ca/collections/collection_2011/bvg-oag/FA3-76-2004-eng.pdf)>. Acesso em: 24 jul. 2017.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Dispõe sobre a auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Resolução Administrativa n. 10**, de 08 de dezembro de 2015. Fortaleza: TCE, 2015. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/exercicios-antiores/resolucoes-administrativas/2015>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

CENEVIVA, Ricardo. *Accountability: novos fatos e novos argumentos: uma revisão da literatura recente*. In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 6. São Paulo, 2006. **Anais...** São Paulo: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2006. p. 1-17.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHRISTENSEN, Tom; LÆGREID, Per. Performance and accountability : a theoretical discussion and an empirical assessment. **Public Organization Review**, [S.l.], v. 15, n. 2, p. 207-225, 22 jan. 2014. Disponível em: <<http://bora.uib.no/bitstream/handle/1956/7849/WP%203-2013%2c%20Christensen%20and%20Laegreid.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 20 jul. 2017.

DENHARDT, Robert. B. **Teorias da administração pública**. Tradução técnica e glossário de Francisco G. Heidemann. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

\_\_\_\_\_; DENHARDT, Jane V. **The new public service: serving, not steering**. Expanded edition. New York: M.E. Sharpe, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio: o minidicionário da língua portuguesa**. 7. ed. Curitiba: Positivo, 2008. 896 p.

FLEISCHMANN, Roberto Silveira. **Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina: práticas atuais e perspectivas de avanço**. 2016. 248 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2016.

FRANÇA, Antonio Marcos Barreto. **Do controle da legalidade às auditorias operacionais: os tribunais de contas e o controle financeiro da administração pública brasileira**. 2012. 74 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10438/10356>>. Acesso em: 24 out. 2016.

FUNNELL, Warwick; WADE, Margaret. Negotiating the credibility of performance auditing. **Critical perspectives on accounting**, [s. l.], v. 23, n. 6, p. 434-450, set. 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235412000597?via%3Dihub>>. Acesso em: 24 jul. 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HAIR, JR, Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HAWKE, Lewis. Australian public sector performance management: success or stagnation? **International Journal of Productivity and Performance Management**, [s. l.], v. 61, n. 3, p. 310-328, 9 mar. 2012. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/17410401211205669>>. Acesso em 20 jul. 2017.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas de auditoria governamental - NAGs: aplicáveis ao controle externo**. Palmas: IRB, 2011.

\_\_\_\_\_. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASPs): nível 1 - princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros**. Belo Horizonte: IRB, 2015. Disponível em: <<http://www.irbcontas.org.br/files/NBASP-10-11-15.pdf>>. Acesso em: 1 ago. 2017.

JANNUZZI, Paulo de Martino. Monitoramento analítico como ferramenta para aprimoramento da gestão de programas sociais. **Revista Brasileira de Monitoramento e Avaliação**, Brasília, DF, v. 1, n. 1, p.36-63, jan.-jun. 2011.

JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 900 questões**. 8. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

LONDSDALE, Jeremy; MUL, Robert; POLLITT, Christopher. O ofício do auditor. In: POLLITT, Christopher et. al. **Desempenho ou legalidade?** auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 163-190.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. 3 reimpr. São Paulo, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 3. ed. rev. atu. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, Clair Kemer de; MARTINS, Janete Rosa. Dimensões da sustentabilidade. **Revista Amazônia Legal: de estudos sócio-jurídico-ambientais**, Cuiabá, ano 2, n. 3, p. 93-103, jan-jun. 2007.

NGOEPE, Mpho; NGULUBE, Patrick. The need for records management in the auditing process in the public sector in South Africa. **African Journal of Library, Archives and Information Science**, [S. l.], v. 24, n. 2, p. 135-150, 2014. Disponível em: <<https://www.ajol.info/index.php/ajlais/article/view/135068>>. Acesso em: 7 ago. 2017.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e as novas poliarquias. **Lua Nova**, São Paulo, n. 44, p. 27-54, 1998.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (Intosai). **Issai 1**: Declaração de Lima. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2016a. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 20**: Princípios de transparência e accountability. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: 2016b. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 30**: Código de Ética. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2016c. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 40**: Declaração de Lima. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2016d. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 100**: Princípios fundamentais de auditoria do setor público. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2016e. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 300**: princípios fundamentais de auditoria operacional. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017a. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 22 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 3000**: norma para auditoria operacional. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017b. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 21 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 3100**: orientações sobre conceitos centrais para auditoria operacional. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017c. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 21 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 3200**: guidelines for the performance auditing process. Viena: [S.n.], 2016. Disponível em: <[http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2017.

OSBORNE, Stephen P. The new public governance? **Public Management Review**, [S. l.], v. 8, n. 3, p. 377-387, set. 2006. Disponível em: <<http://www.tandf.co.uk/journals>>. Acesso em: 20 jul. 2017.

POLLITT, Christopher; SUMMA, Hulkka. Auditoria operacional e reforma da administração pública. In: POLLITT, Christopher et al. **Desempenho ou Legalidade?:** auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 25-37

PORTUGAL. Tribunal de Contas. **Manual de auditoria de resultados.** Lisboa: [s. n.], 2016. Disponível em: <[http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/mar/mar\\_20161107.pdf](http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/mar/mar_20161107.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2017.

PRESTES, Vivianéli Araujo. **Controle neoconstitucional pelos tribunais de contas do Brasil:** o controle como meio para a relegitimação da administração pública mediante a garantia de efetividade dos direitos prestacionais. 2016. 173 p. Dissertação (Mestrado de Direito) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br:8080/dspace/handle/1884/42425>>. Acesso em: 24 out. 2016.

PROCOPIUCK, Mario. **Políticas públicas e fundamentos da administração pública:** análise e avaliação, governança e redes de políticas, administração judiciária. São Paulo: Atlas, 2013.

RAUDLA, Ringa *et al.* The impact of performance audit on public sector organizations: the case of Estonia. **Public Organization Review**, [S. l.], v. 16, n. 2, p. 217-233, jun. 2016.

REICHBORN-KJENNERUD, Kristin; VABO, Signy Irene. Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. **Evaluation**, [S. l.], v. 23, n. 1, p. 6-23, jan. 2017. Disponível em: <<http://journals.sagepub.com.ez74.periodicos.capes.gov.br/doi/pdf/10.1177/1356389016683871>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Accountability: constituinte necessária das sociedades democráticas. **Revista da Faculdade de Administração e Economia (ReFAE)**, [S. l.], v. 5, n. 1, p. 81-100, 2013.

\_\_\_\_\_. Auditoria de gestão: uma forma eficaz de promoção da accountability. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 31. Rio de Janeiro, 2007. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS716.pdf>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERI, Marcelo de Miranda Ribeiro. **Auditoria governamental:** uma abordagem metodológica da auditoria de gestão: avaliação, controle e accountability. 2. ed. rev. atu. Curitiba: Juruá, 2013.

SALM, José Francisco; MENEGASSO, Maria Ester. Os modelos de Administração Pública como estratégias complementares para a coprodução do bem público. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, v. 11, n. 25, p. 97-120, set./dez. 2009.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina:** promulgada em 5 de outubro de 1989. Atualizada em março de 2017. Disponível em: <[http://www.alesc.sc.gov.br/portal\\_alesc/sites/default/files/CESC%202017%20-%2072%20e%2073%20emds.pdf](http://www.alesc.sc.gov.br/portal_alesc/sites/default/files/CESC%202017%20-%2072%20e%2073%20emds.pdf)>. Acesso em: 15 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei complementar n. 202, de 15 de dezembro de 2000. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Florianópolis, 15 dez. 2000. Disponível em: <[http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2000/202\\_2000\\_lei\\_complementar.html](http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2000/202_2000_lei_complementar.html)>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei n. 1.366, de 4 de novembro de 1955. Cria o Tribunal de Contas do Estado e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**. Florianópolis: TCE, 4 nov. 1955. Disponível em: <[http://leis.alesc.sc.gov.br/html/1955/1366\\_1955\\_lei.html](http://leis.alesc.sc.gov.br/html/1955/1366_1955_lei.html)>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Dispõe sobre a estrutura e a competência dos órgãos auxiliares do Tribunal de Contas do Estado, e dá outras providências. **Resolução n. TC-89**, de 28 de abril de 2014. Florianópolis: TCE, 2014a. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%2089-2014%20CONSOLIDADA\\_0.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%2089-2014%20CONSOLIDADA_0.pdf)>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Adota o código de ética aprovado no IIº Encontro Nacional de Tribunais de Contas, para ser aplicado aos servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução n. TC-87**, de 27 de novembro de 2013. Florianópolis: TCE, 2013a. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%2087-2013%20CONSOLIDADA.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%2087-2013%20CONSOLIDADA.pdf)>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Dispõe sobre a fiscalização por meio de auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Resolução n. TC-79**, de 06 de maio de 2013. Florianópolis: TCE, 2013b. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/resolucao\\_n\\_79-2013\\_consolidada.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/resolucao_n_79-2013_consolidada.pdf)>. Acesso em: 9 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Altera a estrutura e as competências dos órgãos auxiliares do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução n. TC-10**, de 26 de fevereiro de 2007. Florianópolis: TCE, 2007a. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/resolucao\\_n\\_10-2007\\_consolidada.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/resolucao_n_10-2007_consolidada.pdf)>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Institui o Regimento Interno do TCE/SC. **Resolução n. TC-06**, de 03 de dezembro de 2001. Florianópolis: TCE, 2001. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/regimento\\_interno\\_consolidado\\_25112015.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/regimento_interno_consolidado_25112015.pdf)>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Aprova o manual do controle e da garantia da qualidade das auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Portaria n. TC-0575**, de 21 de novembro de 2016. Florianópolis: TCE, 2016a. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/PORTARIA%20N.TC%200575-2016%20CONSOLIDADA.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.TC%200575-2016%20CONSOLIDADA.pdf)>. Acesso em: 5 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Aprova novo manual de procedimentos de auditoria de regularidade do Tribunal de Contas do Estado. **Portaria n.º TC-0670/2015**, de 14 de dezembro de 2015. Florianópolis: TCE, 2015a. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/PORTARIA%20N.%20TC%200670-2015%20CONSOLIDADA.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.%20TC%200670-2015%20CONSOLIDADA.pdf)>. Acesso em: 5 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de atividades anual 2016**. Florianópolis: TCE, 2016b. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/relatorio-atividades/2016>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de atividades anual 2015**. Florianópolis: TCE, 2015b. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/relatorio-atividades/2015>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de atividades anual 2014**. Florianópolis: TCE, 2014b. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/relatorio-atividades/2014>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de atividades anual 2013**. Florianópolis: TCE, 2013c. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/relatorio-atividades/2013>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de atividades anual 2012**. Florianópolis: TCE, 2012. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/relatorio-atividades/2012>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de atividades anual 2011**. Florianópolis: TCE, 2011. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/relatorio-atividades/2011>>. Acesso em: 09 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de atividades anual 2010**. Florianópolis: TCE, 2010. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/relatorio-atividades/2010>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de atividades anual 2009**. Florianópolis: TCE, 2009. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/relatorio-atividades/2009>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de atividades anual 2008**. Florianópolis: TCE, 2008. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/relatorio-atividades/2008>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. **Relatório de atividades anual 2007**. Florianópolis: TCE, 2007. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/relatorio-atividades/2007b>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

SCHILLEMANS, Thomas. Redundant accountability: the joint impact of horizontal and vertical accountability on autonomous agencies. **Public Administration Quarterly**, [s. l.], v. 34, n. 3, p. 300-337, 2010. Disponível em: <<http://paq.spaef.org/article/1209/Redundant-Accountability-The-Joint-Impact-of-Horizontal-and-Vertical-Accountability-on-Autonomous-Agencies>>. Acesso em: 7 ago. 2017.

SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas**: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. 2. ed. São Paulo: Cenage Learning, 2013.

SERPA, Selma Maria Hayakawa Cunha. **Para que avaliar?** identificando a tipologia, os propósitos e a utilização das avaliações de programas governamentais no Brasil. 2010. 192 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de Brasília, Brasília, 2010. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/7258>>. Acesso em: 24 out. 2016.

SHEPHERD, Robert. Departmental audit committees and governance: making management and accountability the priority from the top down. **Canadian Public Administration**, [s. l.], v. 54, n. 2, p. 277-304, jun. 2011. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1754-7121.2011.00174.x/abstract>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de auditoria governamental**: de acordo com as normas internacionais de auditoria pública aprovadas pela Intosai. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TALBOT, Colin; WIGGAN, Jay. The public value of the national audit office. **International journal of public sector management**, [s. l.], v. 23, n. 1, p. 54-70, 26 jan. 2010. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/loi/ijpsm>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

EUROPEAN UNION. European Court of Auditors. **Issue analysis and drawing conclusions**. Luxemburgo: 2013. Disponível em: <[http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE\\_ISSUE\\_ANALYSIS/IADC-Guideline-EN-Oct2013.pdf](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_ISSUE_ANALYSIS/IADC-Guideline-EN-Oct2013.pdf)>. Acesso em: 25 jul. 2017.

UNITED KINGDOM. National Audit Office (NAO). **Value for money handbook**: a guide for building quality into VFM examinations. Londres: NAO, 2003. Disponível em: <[http://psc-intosai.org/data/files/37/50/10/92/71B07510C0EA0E65CA5818A8/united\\_kingdom\\_-\\_vfm\\_handbook.pdf](http://psc-intosai.org/data/files/37/50/10/92/71B07510C0EA0E65CA5818A8/united_kingdom_-_vfm_handbook.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2016.

UNITED STATES OF AMERICA. U. S. Government Accountability Office (GAO). **Government auditing standards**. Washington: GAO, 2011. Disponível em: <<http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>>. Acesso em: 8 ago. 2017.

VRIES, Michiel de; NEMEC, Juraj. Public sector reform: an overview of recent literature and research on NPM and alternative paths. **International Journal of Public Sector Management**, [s. l.], v. 26, n. 1, p. 4-16, 21 jan. 2013. Disponível em: <<http://www.emeraldinsight.com/loi/ijpsm>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A - Respostas da pesquisa eletrônica realizada com os Tribunais de Contas estaduais e distrital do Brasil

UF	Usa Manual AOP TCU?	Norma que define o uso do Manual AOP TCU	Possui Manual de Auditoria Governamental?	Norma que estabelece o Manual de Auditoria Governamental	Possui Manual de Auditoria Operacional?	Norma que estabelece o Manual de Auditoria Operacional
AC	Sim	Informal	Sim	Portaria nº 455/2015, publicada no Diário Oficial Eletrônico do órgão em 28/07/2015.	Não	NSA*
AM	Sim	Informal	Não	NSA	Não	NSA
AL	Sim	Informal	Não	NSA	Não	NSA
BA	Sim	Informal	Sim	Não formalizado	Não	NSA
CE	Não	NSA	Sim	Resolução Administrativa nº 05/2017	Sim	Resolução Administrativa nº 10/2015
DF	Não	NSA	Sim	Resolução nº 195/2009 atualizada pela Decisão nº 41/2011	Sim	Decisão nº 5/2008
ES	Sim	Resolução TC nº 298 de 30/8/2016 que revogou a Instrução Normativa nº 9 de 9/9/2008	Não	NSA	Não	NSA
GO	Sim	Informal	Não	NSA	Não	NSA
MG	Sim	Resolução nº 16/2011	Não	NSA	Não	NSA
MS	Não	NSA	Não	NSA	Não	NSA
MT	Não	NSA	Sim	Resolução Normativa nº 13/2016 – TP que aprova o “Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT”. Data de Publicação 14/06/2016.	Sim	Resolução Normativa nº 4/2017 – TP de 28/03/2017.
PA	Sim	Resolução nº 07/2015-TCM/PA	Não	NSA	Não	NSA

UF	Usa Manual AOP TCU?	Norma que define o uso do Manual AOP TCU	Possui Manual de Auditoria Governamental?	Norma que estabelece o Manual de Auditoria Governamental	Possui Manual de Auditoria Operacional?	Norma que estabelece o Manual de Auditoria Operacional
<b>PB</b>	Sim	Resolução RN-TC-02/2012	Não	NSA	Não	NSA
<b>PR</b>	Não	NSA	Não	NSA	Não	NSA
<b>RJ</b>	Sim	Informal	Sim	Não formalizado	Sim	A AOP é tratada no mesmo manual de auditoria de conformidade
<b>RN</b>	Sim	Informal	Sim	Resolução N° 026/2012 – TCE de 08 de novembro de 2012	Não	NSA
<b>RO</b>	Não	NSA	Sim	Resolução 238/2017 de 06/04/2017 publicada no DO n° 1367 em 17/04/2017. Ementa: Aprova o Manual de Auditoria e Controles Internos do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia; 2) Resolução 234/2017 de 06/02/2017 publicada no DO n° 0 em 03/03/2017 Ementa: Dispõe sobre o Manual de Auditoria Financeira no âmbito Tribunal de Contas do Estado de Rondônia; 3) Resolução 228/2016 de 13/12/2016 publicada no DO n° 1291 em 13/12/2016. Ementa: Dispõe sobre a Auditoria Operacional – AOP no âmbito Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. 4) Resolução 177/2015 de 30/01/2015 publicada no DO n° 854 em 13/02/2015. Ementa: Aprova o	Sim	Resolução 228/2016 de 13/12/2016 publicada no DO n° 1291 em 13/12/2016. Ementa: Dispõe sobre a Auditoria Operacional – AOP no âmbito Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.

UF	Usa Manual AOP TCU?	Norma que define o uso do Manual AOP TCU	Possui Manual de Auditoria Governamental?	Norma que estabelece o Manual de Auditoria Governamental	Possui Manual de Auditoria Operacional?	Norma que estabelece o Manual de Auditoria Operacional
				Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia Resolução 78/2011 de 01/07/2011 publicada no DO nº 176 em 10/04/2012. Ementa: Aprova o Manual de Normas de Auditoria Governamental - NAGs.		
<b>RR</b>	Sim	Instrução Normativa nº 005/2016	Não	NSA	Não	NSA
<b>SC</b>	Sim	Informal	Não	NSA	Não	NSA
<b>SE</b>	Sim	Informal	Não	NSA	Não	NSA
<b>TO</b>	Sim	Instrução Normativa TCE-TO nº 10 de 05 de dezembro de 2012	Sim	Instrução Normativa nº 01 de 27 de fevereiro de 2013	Não	NSA
<b>PE</b>	Sim	Informal	Sim	Resolução (1998)	Não	NSA

\* NSA - não se aplica



**APÊNDICE B** - Versão preliminar do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina

**MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL (AOP)  
TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA  
VERSÃO PRELIMINAR**

**MEMBROS DA EQUIPE**

**1. A equipe de auditoria é multidisciplinar, de forma a oferecer habilidades diferentes e complementares ao trabalho?** (Issai 300/16, 2013; NAG 3100, 2011; NBASP 30/52, 2015)

Sim

Não

**2. Foi designado coordenador para a equipe de auditoria?** (TCU/55, 2010; NAG 4305.1, 2011)

Sim

Não

**FLUXO DA AUDITORIA OPERACIONAL**

***SELEÇÃO DO TEMA***

**3. O tema selecionado para auditoria é um dos Temas de Maior Relevância (TMRs) definido pelo TCE/SC para o exercício?** (TCU/22, 2010; Issai 300/36, 2013; Issai 3000/89, 2016; TCE/SC, Resolução nº 79/2013, art. 2º)

Sim

Não

**4. A seleção do tema está pautada em critérios como agregação de valor ao objeto auditado, relevância, oportunidade, materialidade e vulnerabilidade? (TCU/28, 2010; Issai 3000/95, 2016; TCE/SC, Resolução n° 79/2013, art. 2°).**

Sim

Não

**5. Foi elaborada Proposta de Auditoria e inserida na Programação de Fiscalização? (TC-PT/2.1.1, 2016)**

Sim

Não

**6. A Proposta de Auditoria identifica as atividades, os prazos e os custos da auditoria, bem como a necessidade da contratação de especialistas, se for o caso? (Issai 300/30, 2013; TCE/SC - Resolução TC n° 79/2013; NAO/1.5, 2003)**

Sim

Não

NSA<sup>6</sup> (quando não foi elaborada a Proposta de Auditoria)

### ***PLANEJAMENTO***

**7. A equipe de auditoria operacional reuniu-se com os AFCEs que realizam auditoria de conformidade no órgão ou entidade a ser fiscalizada para obter informações sobre o jurisdicionado? (OAG/4.13, 2004; NAO/2.5, 2003)**

Sim

Não

**8. A equipe de auditoria operacional reuniu-se com o jurisdicionado para informá-lo formalmente sobre a realização da auditoria e o dever de fornecer todas as informações e documentos requeridos? (TCU/59, 60, 2010)**

Sim

Não

---

<sup>6</sup> NSA - não se aplica

**9. Durante o planejamento, foram ouvidos / consultados agentes externos ao órgão / entidade auditado para identificar suas visões sobre o objeto da auditoria? (NAO/1.34, 2003)**

Sim

Não

**10. A equipe elaborou a Matriz de Planejamento da auditoria? (TCU/98, 2010)**

Sim

Não

**11. A Matriz de Planejamento contém todos os itens listados abaixo? (TCU/Quadro 2, 2010; TC-PT/2.2.2.8, 2016)**

as questões de auditoria

as informações requeridas

as fontes das informações requeridas

os critérios adotados ou definidos

os procedimentos de coleta de dados

os procedimentos de análise dos dados

as limitações para a análise

o que a análise permitirá dizer

NSA (quando não foi elaborada a Matriz de Planejamento)

**12. O objetivo da auditoria permite uma resposta ou conclusão clara e inequívoca, feita em formato de aprovação, em um dos sentidos abaixo? (OAG/4041, 2015)**

Sim, no formato "Conformidade com os critérios e/ou objetivos"

Sim, no formato "Rejeição (falha / deficiência)"

Sim, no formato "Sim / Não (cumpriu / fez; não cumpriu / não fez)"

Não. Forma não conclusiva (p.ex.: Avaliar em que medida...)

NSA (quando não foi definido o objetivo da auditoria)

**13. O objetivo da auditoria está alinhado aos objetivos definidos pela NAG 4201.2?**

- 4201.2.1 A Administração desempenhou suas atividades com economicidade, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas
- 4201.2.2 O pessoal e os recursos materiais, financeiros, tecnológicos e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, inclusive os sistemas de informação
- 4201.2.3 Os procedimentos de mensuração, controle e avaliação de desempenho e de resultados são adequados e aplicados de forma sistemática pelos órgãos e entidades da Administração
- 4201.2.4 Foram adotadas pelos entes auditados as providências para sanar deficiências detectadas em auditorias anteriores, nos termos das decisões e recomendações dos TCs
- 4201.2.5 Os programas, projetos, atividades, operações e ações governamentais atingiram a efetividade e a equidade pretendidas em relação ao alcance de seus objetivos
- 4201.2.6 Foram alcançados os objetivos e os resultados pretendidos
- NSA (quando não foi definido o objetivo da auditoria)

**14. O objetivo da auditoria está alinhado ao problema de auditoria? (TCU/79, 2010)**

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi elaborado o problema de auditoria)
- NSA (quando não foi definido o objetivo da auditoria)

**15. O problema de auditoria descreve o motivo ou a justificativa para a fiscalização?**

(TCU/86, 2010)

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi elaborado o problema de auditoria)

**16. As questões de auditoria mantêm relação com o problema de auditoria? (TCU/88, 2010)**

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi elaborado o problema de auditoria)
- NSA (quando não foram elaboradas questões de auditoria)

**17. A Matriz de Planejamento passou por revisão e aprovação do Chefe de Divisão e/ou Coordenador de Controle?** (NAG 4305, 2011)

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi elaborada a Matriz de Planejamento)

**18. A matriz de planejamento foi validada com o responsável pelo objeto auditado?** (TCU/104, 2010)

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi elaborada a Matriz de Planejamento)

**19. A matriz de planejamento foi validada com atores externos interessados no objeto auditado?** (TCU/101-102, 2010)

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi elaborada a Matriz de Planejamento)

**20. A equipe elaborou Projeto de Auditoria?** (TCU/109, 2010)

- Sim
- Não

**21. O Projeto de Auditoria contém os itens listados abaixo?** (TCU/110, 2010; TC-PT/2.2.2, 2016)

- Descrição sucinta do objeto de auditoria
- Objetivos do trabalho
- Questões a ser investigadas
- Procedimentos a ser desenvolvidos
- Resultados esperados com a realização da auditoria
- Matriz de Planejamento
- Cronograma para a condução dos trabalhos
- Custos envolvidos, inclusive de contratação de especialista, quando for o caso
- NSA (quando não foi elaborado o Projeto de Auditoria)

**EXECUÇÃO**

**22. A equipe comunicou formalmente o jurisdicionado a respeito do início da execução da auditoria? (TC-PT/3.1, 2016)**

Sim

Não

**23. Os documentos enviados pelo auditado ao TCE/SC identificam quem os elaborou e a fonte da informação? (TCE/SC, Portaria TC nº 670, Anexo único/3, 2015)**

Sim

Não

**24. Os documentos fornecidos pelo auditado nos trabalhos de campo contêm a data da coleta e a assinatura de quem os forneceu? (TCE/SC, Portaria TC nº 670, Anexo único/3, 2015)**

Sim

Não

NSA (quando não foram coletados documentos nos trabalhos de campo)

**25. Os achados de auditoria estão fundamentados por diferentes fontes de evidência? (Issai 300/30, 2013; OAG/1051, 7021, 2015; NAO/2.21, 2003)**

Sim

Não

Parcial

**26. Caso tenham sido utilizadas entrevistas como fonte de evidências para os achados, foi colhida a assinatura dos entrevistados informando que concordam com as anotações da entrevista? (OAG/4.79.1, 2004)**

Sim

Não

Não foram utilizadas entrevistas como evidências

**27. A matriz de achados contém todos os itens listados abaixo? (TCU/139, 2010)**

- Achado
- Critério
- Evidências e análises
- Causas
- Efeitos
- Determinações e recomendações
- Benefícios esperados
- NSA (quando não foi elaborada Matriz de Achados)

**28. Os achados de auditoria deixam claro que são decorrentes da discrepância entre a situação existente e o critério? (TCU/140, 2010)**

- Sim
- Não

**29. Foram identificadas as causas para os achados de auditoria? (TCU/141, 2010)**

- Sim, para todos
- Sim, para a maioria
- Sim, para menos da metade
- Não

**30. Os efeitos dos achados de auditoria foram mensurados? (TCU/142, 2010)**

- Sim, todos
- Sim, a maioria
- Sim, porém para menos da metade
- Não

**31. As recomendações e determinações tratam as causas dos achados? (TCU/143, 2010; Issai 300/27, 40, 2013; NBASP 10/31, 2015; OAG/4.90, 2004)**

- Sim
- Parcial, para alguns achados trata a causa e para outros, o achado
- Não, porém têm relação direta com o achado
- Não tratam nem as causas nem os achados

**32. Os benefícios esperados foram mensurados?** (TCU/Quadro 4, 2010)

- Sim, todos
- Sim, a maioria
- Sim, porém para menos da metade
- Não

**33. Foi realizado painel de referência para validação da matriz de achados com os agentes externos ao órgão ou entidade auditada?** (TCU/146, 2010; NBASP 12/30, 2015; OAG/5.25, 2004; NAO/1.28, 2003; TC-PT/4.6, 2016)

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi elaborada Matriz de Achados)

**34. Foi elaborado Termo de Confidencialidade e este foi assinado pelos agentes externos que participaram do painel de referência para validação da matriz de achados?** (OAG/5.26, 2004)

- Sim
- Não
- NSA (quando a Matriz de Achados não for validada com membros externos ao órgão auditado)
- NSA (quando não foi elaborada Matriz de Achados)

**35. A matriz de achados foi validada com o responsável pelo objeto auditado?** (TCU/146, 2010; Issai 3000/129, 2016; NAG 4111.3.5, 2011; NBASP 12/30, 2015; OAG/3.15, 2004)

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi elaborada Matriz de Achados)

**RELATÓRIOS**

**36. As diferenças de opinião entre o gestor do objeto auditado e a equipe de auditoria, que não foram sanadas na validação da matriz de achados, estão descritas no Relatório de Instrução Despacho?** (Issai 300/34, 2013; OAG/3082, 2015; NAO/1.24, 2003)

- Sim
- Não
- NSA. Não foram identificadas divergências no relatório
- NSA. A Matriz de Achados não foi validada com o gestor

**37. O Relatório de Instrução Despacho é conciso, com, no máximo, 40 páginas?** (NAO/2.28, 2003)

- Sim
- Não

**38. O Relatório de Instrução Despacho apresenta bom equilíbrio entre texto e recursos gráficos (quadros, tabelas, gráficos, figuras)?** (NAO/2.28, 2003)

- Sim
- Não

**39. O Relatório de Instrução Despacho contém todos os itens listados abaixo?** (TCU/148, 173, 2010; Issai 300/39, 2013)

- Introdução
- Análise
- Conclusão
- Proposta de encaminhamento

**40. O capítulo de Introdução do Relatório de Instrução Despacho contém todos os itens listados abaixo? (TCU/174, 2010; TCE/SC, Resolução TC nº 670, Anexo único/4.1, 2015)**

- Visão geral do auditado
- Visão geral da auditoria
- Objetivo geral
- Questões de auditoria
- Estratégia metodológica
- Volume de recursos fiscalizados

**41. O capítulo de Análise do Relatório de Instrução Despacho está dividido pelas questões de auditoria e, dentro delas, por achado de auditoria? (TCE/SC, Resolução TC nº 670, Anexo único/4.1, 2015)**

- Sim
- Não

**42. As subdivisões do capítulo de Análise do Relatório de Instrução Despacho contém todos os itens da Matriz de Achados? (TCU/Quadro 5, 2010)**

- Sim
- Parcial
- Não

**43. O Relatório de Instrução Despacho contém capítulo de Conclusão, com a descrição geral da auditoria, a relação entre os achados e o objetivo da auditoria e as respostas às questões de auditoria? (TCU/190, 2010)**

- Sim
- Não

**44. O Relatório de Instrução Despacho foi enviado ao gestor responsável pelo objeto auditado para sua manifestação e considerações por meio de ofício? (TCU/185, 2010; Issai 3000/129, 2016; NAG 2411, 4713, 4111.3.5, 2011; NBASP 12/29, 2015)**

- Sim
- Não

**45. Foi enviada resposta padrão ao gestor responsável pelo objeto auditado, juntamente com o ofício que solicita a manifestação acerca do Relatório de Instrução Despacho, solicitando a confirmação por escrito de que forneceu todas as informações que foram solicitadas e aquelas que poderiam afetar significativamente os achados de auditoria e as conclusões do relatório? (OAG/8019, 2015)**

Sim

Não

NSA (quando o Relatório não foi enviado ao gestor)

### ***DIVULGAÇÃO***

**46. Foi elaborado Relatório Resumido de Auditoria? (TCU/155, 2010; NAG 4707.1.3, 2011; OAG 8090/ 2015; TC-PT/ 4.7, 2016; NAO/2.35, 3.6, 2003)**

Sim

Não

**47. Os Relatórios de Instrução Plenária e Resumido de Auditoria são amplamente divulgados para a sociedade? (Issai 300/41, 2013; Issai 3000/133, 2016; NBASP 10/32, 2015; NBASP 12/32, 33, 2015; NBASP 20/35, 2015; NAG 2208.1, 2414, 2011)**

Sim

Não

Parcial (quando apenas um foi divulgado)

### ***PLANO DE AÇÃO E MONITORAMENTOS***

**48. A Decisão Plenária que julgou o voto do Relator do processo acerca do Relatório de Instrução Plenária determinou ao responsável pelo objeto auditado que apresente Plano de Ação para cumprir as determinações e implementar as recomendações do TCE/SC? (TCU/197, 202, 2010; NAG 4805, 2011; TCE/SC, Resolução nº 79, art. 5º, III, 2013)**

Sim

Não

**49. O Plano de Ação foi apresentado pelo responsável pelo objeto auditado?**

(TCU/203, 208, 2010)

- Sim  
 Não  
 NSA (quando não foi determinada a apresentação de Plano de Ação)

**50. A equipe de auditoria elaborou o Relatório de Análise do Plano de Ação?**

(TCU/197, 202, 2010; TCE/SC, Resolução nº 79, art. 7º, 2013)

- Sim  
 Não  
 NSA (quando não foi determinada a apresentação de Plano de Ação)  
 NSA (quando o gestor não apresentou o Plano de Ação)

**51. O responsável pelo objeto auditado apresentou Relatório de Acompanhamento?**

(TCE/SC, Resolução nº 79, art. 8º, § 1º, 2013)

- Sim  
 Não  
 NSA (quando não foi determinada a apresentação de Plano de Ação)  
 NSA (quando ainda não houve decisão)

**52. A equipe de auditoria procedeu ao monitoramento?** (TCU/211-213, 2010;

NAO/2.37, 2003)

- Sim  
 Não  
 NSA (quando não foi determinada a apresentação de Plano de Ação)  
 NSA (quando ainda não houve decisão)

**53. O monitoramento parcial analisou todos os itens (determinações e recomendações) da Decisão Plenária?** (OAG/6.3, 2004)

- Sim  
 Não  
 NSA (quando não foi determinada a apresentação de Plano de Ação)  
 NSA (quando ainda não houve decisão)  
 NSA (quando a equipe não procedeu ao monitoramento)

**54. A versão preliminar do Relatório de Monitoramento parcial foi enviada aos gestores para que eles fossem cientificados sobre as conclusões da equipe de auditoria e pudessem agregar comentários e sugestões que julgassem pertinentes sobre as constatações da equipe? (NBASP 10/34, 2015)**

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi determinada a apresentação de Plano de Ação)
- NSA (quando ainda não houve decisão)
- NSA (quando a equipe não procedeu ao monitoramento)

**55. O monitoramento final analisou todos os itens (determinações e recomendações) da Decisão Plenária? (OAG/6.3, 2004; TCE/SC, Resolução nº 79, art. 11, 2013)**

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi determinada a apresentação de Plano de Ação)
- NSA (quando ainda não houve decisão)
- NSA (quando a equipe ainda não procedeu ao monitoramento)
- NSA (quando ainda não foi realizado o monitoramento final)

**56. O monitoramento final analisou o impacto do cumprimento das determinações e implementação das recomendações? (TCU/206, 2010; TCE/SC, Resolução nº 79, art. 11, 2013)**

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi determinada a apresentação de Plano de Ação)
- NSA (quando ainda não houve decisão)
- NSA (quando a equipe ainda não procedeu ao monitoramento)

**57. A versão preliminar do Relatório de Monitoramento final foi enviada aos gestores para que eles fossem cientificados sobre as conclusões da equipe de auditoria e pudessem agregar comentários e sugestões que julgassem pertinentes sobre as constatações da equipe?** (NBASP 10/34, 2015; OAG/6.7, 2004)

Sim

Não

NSA (quando não foi determinada a apresentação de Plano de Ação)

NSA (quando ainda não houve decisão)

NSA (quando a equipe ainda não procedeu ao monitoramento)

### **DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA**

**58. A equipe de auditoria preparou a documentação de auditoria?** (NAG 4408, 2011; TC-PT/3.5, 2016)

Sim

Não

**59. A documentação de auditoria está organizada de forma que um auditor experiente, sem conexão prévia com a auditoria, consiga analisar os documentos e chegar às mesmas conclusões do relatório de auditoria?** (Issai 100/42, 2013; Issai 300/34, 2013; Issai 3000/87, 2016; NAG 4408.9.9, 2011)

Sim

Não

NSA (quando não foi elaborada documentação de auditoria)

**60. A documentação de auditoria foi organizada de modo a armazenar somente os documentos físicos e eletrônicos que registram as etapas da auditoria e as evidências que fundamentam os achados?** (NAG 4408.9.4, 2011; OAG/ 3.31.3, 2004; NAO/2.47, 2003)

Sim

Não

NSA (quando não foi elaborada documentação de auditoria)

**61. Há um arquivo de auditoria para cada relatório?** (NAG 4408.7, 2011; OAG/3071, 2015)

- Relatório de Instrução Despacho
- Relatório de Instrução Plenária
- Relatório de Análise do Plano de Ação
- Relatório de Monitoramento
- NSA (quando não foi elaborada documentação de auditoria)

**62. Os documentos físicos e eletrônicos estão referenciados na documentação de auditoria?** (NAG 4408.12.1, 2011)

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi elaborada documentação de auditoria)

#### **CONTROLE E SUPERVISÃO DA QUALIDADE E PESQUISA PÓS-AUDITORIA**

**63. Foi designado profissional para realizar o controle da qualidade?** (TCU/224, 2010; NAG 4504, 2011; TC-PT/3.6, 2016)

- Sim
- Não

**64. Foi designado profissional para realizar a supervisão da qualidade?** (TCU/239, 2010; TC-PT/3.6, 2016)

- Sim
- Não

**65. Há documento de registro da revisão e controle de qualidade?** (NAG 4510, 2011; OAG/3.26, 2004)

- Sim
- Não
- NSA (quando não foi designado profissional ou não foi realizada a atividade)

**66. O Relatório de Instrução Despacho passou pela revisão de qualidade?** (TCU/228, 2010)

Sim

Não

NSA (quando não foi designado profissional ou não foi realizada a atividade)

**67. O Relatório de Instrução Plenária passou pela revisão de qualidade?** (TCU/228, 2010)

Sim

Não

NSA (quando não foi designado profissional ou não foi realizada a atividade)

**68. O Relatório Resumido de Auditoria passou pela revisão de qualidade?** (TCU/228, 2010)

Sim

Não

NSA (quando não foi designado profissional ou não foi realizada a atividade)

NSA (quando não elaborado o Relatório)

**69. Foi realizada pesquisa pós-auditoria para avaliar o trabalho de auditoria operacional?** (Issai 300/29, 2013; Issai 3100/69, 2016; NBASP 12/52, 2015; NBASP 20/32, 2015; NBASP 40/60c-60d, 2015; OAG/8.68, 2004; NAO/2.41, 2003)

Sim, somente com o auditado

Sim, somente com agentes externos interessados

Sim, com o auditado e com agentes externos interessados

Não

## **AValiação de Riscos e Controles Internos**

**70. O Relatório de Instrução Despacho apresenta as metas e objetivos estabelecidos pelo órgão / entidade auditado?** (OAG 4010, 2015)

Sim

Não

**71. O Relatório de Instrução Despacho apresenta as competências e obrigações do órgão / entidade auditado, em relação ao todo e ao objeto da auditoria? (OAG 4010, 2015)**

Sim

Não

**72. O Relatório de Instrução Despacho identifica / menciona a existência de departamento de controle interno no órgão / entidade auditado? (OAG 4025, 2015; TC-PT/2.1.2, 2016)**

Sim

Não

**73. O Relatório de Instrução Despacho identifica / menciona as ferramentas de controle interno do órgão / entidade auditado? (NAG 4207, 2011; OAG 4025, 2015)**

Sim

Não

**74. O Relatório de Instrução Despacho contém avaliação da confiabilidade do controle interno do órgão / entidade auditado? (NAG 4402.2.1, 2011; OAG/4.81.1, 2004; OAG 4025, 2015)**

Sim

Não



**APÊNDICE C - Análises dos processos de auditoria operacional e monitoramentos do Tribunal de Contas de Santa Catarina**

	<b>PMO</b> 14/00242042 <b>RLA</b> 11/00402877 <sup>7</sup>	<b>RLA</b> 15/00341050	<b>RLA</b> 15/00365235	<b>RLA</b> 15/00531933	<b>PMO</b> 14/00607741 <b>RLA</b> 12/00379125	<b>PMO</b> 14/00490100 <b>RLA</b> 12/00379044	<b>PMO</b> 14/00483082 <b>RLA</b> 12/00531105	<b>PMO</b> 16/00327254 <b>RLA</b> 13/00476513
<b>MEMBROS DA EQUIPE</b>								
<b>1. A equipe de auditoria é multidisciplinar, de forma a oferecer habilidades diferentes e complementares ao trabalho?</b> (Issai 300/16, 2013; NAG 3100, 2011; NBASP 30/52, 2015)	Sim. Direito - 1 Administração - 1	Sim. Ciências Contábeis - 1 Direito - 1 Administração - 1	Sim. Direito - 2 Ciências Contábeis - 1 Administração - 1	Sim. Administração - 1 Ciências Contábeis - 1	Não. Direito - 2	Sim. Direito - 1 Administração - 1	Não. Administração - 2	Sim. Direito - 1 Administração - 1
<b>2. Foi designado coordenador para a equipe de auditoria?</b> (TCU/55, 2010; NAG 4305.1, 2011)	Sim. Ofício DAE nº 8.802 / 2011 (fl. 6).	Não.	Não.	Sim. Ofício DAE nº 17.476 / 2015 (fl. 846).	Não.	Não.	Sim. Ofício DAE nº 17.055 / 2012 (fl. 6).	Sim. Ofício DAE nº 7.367 / 201 (fl. 3).

<sup>7</sup> Processo: RLA 11/00402877. Neste processo não foi elaborado Relatório de Instrução Despacho. A Matriz de Achados foi enviada por ofício ao gestor para sua manifestação. As considerações do gestor foram inseridas no Relatório de Instrução Plenária. Em virtude disso, todos os questionamentos referentes ao Relatório de Instrução Despacho foram respondidos com base na análise do Relatório de Instrução Plenária.

	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>FLUXO DA AUDITORIA OPERACIONAL</b>								
<b>SELEÇÃO DO TEMA</b>								
<b>3. O tema selecionado para auditoria é um dos Temas de Maior Relevância (TMRs) definido pelo TCE/SC para o exercício?</b> (TCU/22, 2010; Issai 300/36, 2013; Issai 3000/89, 2016; TCE/SC, Resolução n° 79/2013, art. 2°)	Sim. TMR: Meio ambiente. Tema: Licenciamento Ambiental. Auditoria Coordenada nacional.	Sim. TMR: Assistência Social. Tema: Assistência ao Idoso.	Sim. TMR: Assistência Social. Tema: Assistência ao Idoso.	Sim. TMR: Educação. Tema: Transporte escolar.	Sim. TMR: Educação. Tema: Transporte escolar. Menciona a relação no Relatório de Instrução Despacho (fl. 359).	Sim. TMR: Educação. Tema: Transporte escolar. Menciona a relação no Relatório de Instrução Despacho (fl. 376).	Sim. TMR: Saúde. Tema: Hospital Regional São José, de Joinville. Menciona a relação no Relatório de Instrução Despacho (fl. 710).	Sim. TMR: Meio ambiente. Tema: Desenvolvimento Urbano - Licenciamento de obras. Menciona a relação no Relatório de Instrução Despacho (fl. 186).
<b>4. A seleção do tema está pautada em critérios como agregação de valor ao objeto auditado, relevância, oportunidade, materialidade e vulnerabilidade?</b> (TCU/28, 2010; Issai 3000/95, 2016; TCE/SC, Resolução n° 79/2013, art. 2°).	Sim. Relevância (ambiental), agregação de valor e oportunidade (interesse público).	Sim. Relevância (social), agregação de valor e oportunidade (interesse público).	Sim. Relevância (social), agregação de valor e oportunidade (interesse público).	Sim. Relevância (social), agregação de valor e oportunidade (interesse público).	Sim. Relevância (social), agregação de valor e oportunidade (interesse público).	Sim. Relevância (social), agregação de valor e oportunidade (interesse público).	Sim. Relevância (social), agregação de valor e oportunidade (notícias recentes na mídia e interesse público).	Sim. Relevância (social), agregação de valor e oportunidade (notícias recentes na mídia, instauração de CPI e interesse público).



	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>PLANEJAMENTO</b>								
<b>7. A equipe de auditoria operacional reuniu-se com os AFCEs que realizam auditoria de conformidade no órgão ou entidade a ser fiscalizada para obter informações sobre o jurisdicionado?</b> (OAG/4.13, 2004; NAO/2.5, 2003)	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não. Apenas menciona no Relatório de Instrução Despacho que realizou pesquisa sobre as denúncias acerca do tema no TCE/SC (fl. 186v).
<b>8. A equipe de auditoria operacional reuniu-se com o jurisdicionado para informá-lo formalmente sobre a realização da auditoria e o dever de fornecer todas as informações e documentos requeridos?</b> (TCU/59, 60, 2010)	Sim. Entrevista inicial à fl. 773 e menção no Relatório de Instrução Plenária (fls. 868-959).	Sim. Há menção no Relatório de Instrução Despacho (fls. 446-447).	Sim. Há menção no Relatório de Instrução Despacho (fl. 1143v).	Não.	Não.	Não.	Não.	Sim. Há menção no Relatório de Instrução Despacho (fls. 186-218).
<b>9. Durante o planejamento, foram ouvidos / consultados agentes externos ao órgão / entidade auditado para identificar suas visões sobre o objeto da auditoria?</b> (NAO/1.34, 2003)	Não.	Sim. Há menção no Relatório de Instrução Despacho (fls. 446-447).	Sim. Há menção no Relatório de Instrução Despacho (fl. 1143v).	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.



	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
11.9 NSA. A Matriz de Planejamento não foi elaborada.								
<b>12. O objetivo da auditoria permite uma resposta ou conclusão clara e inequívoca, feita em formato de aprovação, em um dos sentidos abaixo? (OAG/4041, 2015)</b>	Sim, no formato "Conformidade com os critérios e/ou objetivos".	Sim, no formato "Sim / Não (cumpriu / fez; não cumpriu / não fez)".	Sim, no formato "Sim / Não (cumpriu / fez; não cumpriu / não fez)".	Sim, no formato "Conformidade com os critérios e/ou objetivos".	Sim, no formato "Conformidade com os critérios e/ou objetivos".	Sim, no formato "Conformidade com os critérios e/ou objetivos".	Sim, no formato "Sim / Não (cumpriu / fez; não cumpriu / não fez)".	Sim, no formato "Conformidade com os critérios e/ou objetivos".
<b>13. O objetivo da auditoria está alinhado aos objetivos definidos pela NAG 4201.2? </b>	NAG 4201.2.1 - A Administração desempenhou suas atividades com economicidade, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas.	NAG 4201.2.5 - Os programas, projetos, atividades, operações e ações governamentais atingiram a efetividade e a equidade pretendidas em relação ao alcance de seus objetivos.	NAG 4201.2.5 - Os programas, projetos, atividades, operações e ações governamentais atingiram a efetividade e a equidade pretendidas em relação ao alcance de seus objetivos.	NAG 4201.2.5 - Os programas, projetos, atividades, operações e ações governamentais atingiram a efetividade e a equidade pretendidas em relação ao alcance de seus objetivos.	NAG 4201.2.5 - Os programas, projetos, atividades, operações e ações governamentais atingiram a efetividade e a equidade pretendidas em relação ao alcance de seus objetivos.	NAG 4201.2.5 - Os programas, projetos, atividades, operações e ações governamentais atingiram a efetividade e a equidade pretendidas em relação ao alcance de seus objetivos.	NAG 4201.2.2 - O pessoal e os recursos materiais, financeiros, tecnológicos e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, inclusive os sistemas de informação.	NAG 4201.2.2 - O pessoal e os recursos materiais, financeiros, tecnológicos e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, inclusive os sistemas de informação. NAG 4201.2.6 - Foram alcançados os objetivos e os resultados pretendidos.

	PMO 14/00242042 RLA 11/004028777	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>14. O problema de auditoria descreve o motivo ou a justificativa para a fiscalização? (TCU/86, 2010)</b>	Sim. Item Diagnóstico do Relatório de Instrução de Despacho (fl. 876).	Não. O problema está em forma de pergunta e replica o objetivo (fl. 150).	Não. O problema está em forma de pergunta e replica o objetivo (fl. 662).	Não. O problema está em forma de pergunta e não descreve os motivos (fl. 834).	Não. O problema está em forma de pergunta e não descreve os motivos (fl. 10).	Não. O problema está em forma de pergunta e não descreve os motivos (fl. 12).	NSA. Não foi elaborado o problema.	Não. O problema está em forma de pergunta e replica o objetivo (fl. 113).
<b>15. O objetivo da auditoria está alinhado ao problema de auditoria? (TCU/79, 2010)</b>	Sim.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.
<b>16. As questões de auditoria mantêm relação com o problema de auditoria? (TCU/88, 2010)</b>	Sim.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.	NSA. Não foi elaborado o problema.
<b>17. A Matriz de Planejamento passou por revisão e aprovação do Chefe de Divisão e/ou Coordenador de Controle? (NAG 4305, 2011)</b>	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.
<b>18. A matriz de planejamento foi validada com o responsável pelo objeto auditado? (TCU/104, 2010)</b>	Sim. Conforme descrito no Relatório de Instrução Plenária (fl. 868).	Não.	Não.	Não. Foi apenas apresentada quando do início da execução, cfe. cronograma (fl. 843).	Não.	Não. Foi apenas apresentada quando do início da execução, cfe. cronograma (fl. 9).	Não.	Não.

	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>19. A matriz de planejamento foi validada com atores externos interessados no objeto auditado?</b> (TCU/101-102, 2010)	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.
<b>20. A equipe elaborou Projeto de Auditoria?</b> (TCU/109, 2010)	Não. Fl. 794.	Sim. Fls. 150-151.	Sim. Fls. 662-663v.	Sim. Fls. 841-845.	Sim. Fls. 07-09.	Sim. Fls. 7-14v.	Não.	Não.
<b>21. O Projeto de Auditoria contém os itens listados abaixo?</b> (TCU/110, 2010; TC-PT/2.2.2, 2016)								
21.1 Descrição sucinta do objeto de auditoria	NSA	Não.	Não.	Sim.	Sim.	Sim.	NSA	NSA
21.2 Objetivos do trabalho	NSA	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	NSA	NSA
21.3 Questões a ser investigadas	NSA	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	NSA	NSA
21.4 Procedimentos a ser desenvolvidos	NSA	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	NSA	NSA
21.5 Resultados esperados com a realização da auditoria	NSA	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	NSA	NSA
21.6 Matriz de Planejamento	NSA	Sim.	Sim.	Não.	Sim.	Sim.	NSA	NSA
21.7 Cronograma para a condução dos trabalhos	NSA	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	NSA	NSA
21.8 Custos envolvidos, inclusive de contratação de especialista, quando for o caso	NSA	Sim. Não houve contratação de especialista.	NSA	NSA				

	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>EXECUÇÃO</b>								
<b>22. A equipe comunicou formalmente o jurisdicionado a respeito do início da execução da auditoria?</b> (TC-PT/3.1, 2016)	Sim. Ofício TCE/DAE nº 11.350 / 2011 (fl. 131).	Sim. Ofício TCE/DAE nº 7.253 / 2015 (fl. 159).	Sim. Ofício TCE/DAE nº 12.690 / 2015 (fl. 677).	Sim. Ofício TCE/DAE nº 17.476 / 2015 (fl. 846).	Sim. Ofício TCE/DAE nº 14.968 / 2012 (fl. 176).	Sim. Ofício TCE/DAE nº 14.969 / 2012 (fl. 38a).	Não.	Não.
<b>23. Os documentos enviados pelo auditado ao TCE/SC identificam quem os elaborou e a fonte da informação?</b> (TCE/SC, Portaria TC nº 670, Anexo único/3, 2015)	Sim. Foram protocolados no TCE/SC.	Sim. Foram protocolados no TCE/SC.	Sim. Há documentos protocolados, outros enviados por ofício sem protocolo no TCE/SC e outros enviados por e-mail.	Sim. Foram enviados por ofício, sem protocolo no TCE/SC, ou por e-mail.	Sim. Foram protocolados no TCE/SC.	Sim. Foram protocolados no TCE/SC ou enviados por e-mail.	Sim. Foram protocolados no TCE/SC.	Sim. Foram protocolados no TCE/SC.
<b>24. Os documentos fornecidos pelo auditado nos trabalhos de campo contêm a data da coleta e a assinatura de quem os forneceu?</b> (TCE/SC, Portaria TC nº 670, Anexo único/3, 2015)	Não. Fls. 568-578; 587-621; 638-700; 701-713.	NSA. Não foram identificados documentos coletados em campo no processo.	NSA. Não foram identificados documentos coletados em campo no processo.	NSA. Não foram identificados documentos coletados em campo no processo.	Não. Fls. 177-359.	Não. Fls. 39-357 e 361-375.	Não. Fls. 502-611; 619-709.	NSA. Não foram identificados documentos coletados em campo no processo.









	PMO 14/00242042 RLA 11/004028777	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>37. O Relatório de Instrução Despacho é conciso, com, no máximo, 40 páginas?</b> (NAO/2.28, 2003)	Não. O relatório tem 92 páginas (fls. 868-959), mais apêndices (fls. 960-1023).	Não. O relatório tem 77 páginas (fls. 440-475).	Não. O relatório tem 86 páginas (fls. 1136-1178v).	Sim. O relatório tem 40 páginas (fls. 908-927).	Sim. O relatório tem 37 páginas (fls. 359-395), mais apêndices (fls. 396-437).	Sim. O relatório tem 36 páginas (fls. 376-411).	Não. O relatório tem 50 páginas (fls. 710-734).	Não. O relatório de 61 páginas (fls. 186-216), mais apêndices (fls. 216v-218).
<b>38. O Relatório de Instrução Despacho apresenta bom equilíbrio entre texto e recursos gráficos (quadros, tabelas, gráficos, figuras)?</b> (NAO/2.28, 2003)	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.
<b>39. O Relatório de Instrução Despacho contém todos os itens listados abaixo?</b> (TCU/148, 173, 2010; Issai 300/39, 2013)								
39.1 Introdução	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.
39.2 Análise	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.
39.3 Conclusão	Não. Ver Q.43.	Não. Ver Q.43.	Não. Ver Q.43.	Não. Ver Q.43.	Não. Ver Q.43.	Não. Ver Q.43.	Não. Ver Q.43.	Não. Ver Q.43.
39.4 Proposta de encaminhamento	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.
<b>40. O capítulo de Introdução do Relatório de Instrução Despacho contém todos os itens listados abaixo?</b> (TCU/174, 2010; TCE/SC, Resolução TC nº 670, Anexo único/ 4.1, 2015)								
40.1 Visão geral do auditado	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Não.	Sim.	Sim.

	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
40.2 Visão geral da auditoria	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Não.	Não.	Sim.	Sim.
40.3 Objetivo geral	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.
40.4 Questões de auditoria	Não.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.
40.5 Estratégia metodológica	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Não, pois trata apenas da metodologia adotada no planejamento.	Sim.
40.6 Volume de recursos fiscalizados	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.	Não.	Não.	Não.	Não.
<b>41. O capítulo de Análise do Relatório de Instrução Despacho está dividido pelas questões de auditoria e, dentro delas, por achado de auditoria?</b> (TCE/SC, Resolução TC nº 670, Anexo único/4.1, 2015)	Não.	Sim.	Sim.	Sim.	Não.	Não.	Não.	Não.





	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b><i>DIVULGAÇÃO</i></b>								
<b>46. Foi elaborado Relatório Resumido de Auditoria?</b> (TCU/155, 2010; NAG 4707.1.3, 2011; OAG 8090/2015; TC-PT/4.7, 2016; NAO/2.35, 3.6, 2003)	Sim.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Sim.	Sim. Está na documentação de auditoria, em meio eletrônico, porém não foi produzido em meio impresso.
<b>47. Os Relatórios de Instrução Plenária e Resumido de Auditoria são amplamente divulgados para a sociedade?</b> (Issai 300/41, 2013; Issai 3000/133, 2016; NBASP 10/32, 2015; NBASP 12/32, 33, 2015; NBASP 20/35, 2015; NAG 2208.1, 2414, 2011)	Sim.	Não. Pesquisa realizada no site do TCE/SC em 26/08/17.	Não. Pesquisa realizada no site do TCE/SC em 26/08/17.	Não. Pesquisa realizada no site do TCE/SC em 26/08/17.	Sim. Somente o Relatório de Instrução Plenária, pois não foi elaborado Relatório Resumido de Auditoria.	Sim. Somente o Relatório de Instrução Plenária, pois não foi elaborado Relatório Resumido de Auditoria.	Sim.	Sim. Somente o Relatório de Instrução Plenária, pois não foi elaborado Relatório Resumido de Auditoria.

	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>PLANO DE AÇÃO E MONITORAMENTOS</b>								
<b>48. A Decisão Plenária que julgou o voto do Relator do processo acerca do Relatório de Instrução Plenária determinou ao responsável pelo objeto auditado que apresente Plano de Ação para cumprir as determinações e implementar as recomendações do TCE/SC? (TCU/197, 202, 2010; NAG 4805, 2011; TCE/SC, Resolução nº 79, art. 5º, III, 2013)</b>	Sim. Decisão nº 1155/2013 (fls. 1037-1038).	Sim. Decisão nº 869/2016 (fls. 603-604).	Sim. Decisão nº 0397/2017 (fls. 1242-1244).	Sim. Decisão nº 0096/2017 (fls. 995-996).	Sim. Decisão nº 3889/2013 (fls. 532-533).	Sim. Decisão nº 4487/2013 (fls. 581-582v).	NSA. O gestor apresentou Plano de Ação junto com as manifestações que embasaram o Relatório de Instrução Plenária, portanto não houve decisão determinando a apresentação (fls. 796-854).	Sim. Decisão nº 5532/2014 (fls. 442-443).
<b>49. O Plano de Ação foi apresentado pelo responsável pelo objeto auditado? (TCU/203, 208, 2010)</b>	Sim. Fls. 1060-1067.	Sim. Fls. 673-676.	Sim. Fls. 1250-1265.	Sim. Fls. 1002-1016.	Sim. Fls. 535-555.	Sim. Fls. 586-591.	Sim. Fls. 759-771.	Sim. Fls. 481-490.
<b>50. A equipe de auditoria elaborou o Relatório de Análise do Plano de Ação? (TCU/197, 202, 2010; TCE/SC, Resolução nº 79, art. 7º, 2013)</b>	Sim. Fls. 1069-1070.	Não. A equipe solicitou adequações no Plano de Ação pelo gestor. Fls. 663-665.	Não. O Plano de Ação está aguardando análise da equipe.	Sim. Fls. 1018-1021.	Sim. Fls. 558-559.	Sim. Fls. 593-594.	Sim. A análise do Plano de Ação se deu no Relatório de Instrução Plenária (fls. 796-854).	Sim. Fls. 495-497.

	PMO 14/00242042 RLA 11/004028777	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>51. O responsável pelo objeto auditado apresentou Relatório de Acompanhamento?</b> (TCE/SC, Resolução nº 79, art. 8º, § 1º, 2013)	Sim. Fls. 3-15.	NSA	NSA	NSA. O Relatório de Análise do Plano de Ação ainda não teve decisão.	Sim. Fls. 4-25.	Sim. Fls. 3-12; 14-21 e 23-30.	Sim. Fls. 6-151.	Sim. Fls. 2-25 e 26-200.
<b>52. A equipe de auditoria procedeu ao monitoramento?</b> (TCU/211-213, 2010; NAO/2.37, 2003)	Sim.	NSA	NSA	NSA	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.
<b>53. O monitoramento parcial analisou todos os itens (determinações e recomendações) da Decisão Plenária?</b> (OAG/6.3, 2004)	Sim. Relatório DAE nº 18/2015 (fls. 342-397).	NSA	NSA	NSA	Sim.	Sim.	Sim. Relatório DAE nº 024/2016 (fls. 369-429).	Sim. Relatório DAE nº 030/2016 (fls. 1231-1271).
<b>54. A versão preliminar do Relatório de Monitoramento parcial foi enviada aos gestores para que eles fossem cientificados sobre as conclusões da equipe de auditoria e pudessem agregar comentários e sugestões que julgassem pertinentes sobre as constatações da equipe?</b> (NBASP 10/34, 2015)	Não.	NSA	NSA	NSA	Não.	Não.	Não.	Não.



	PMO 14/00242042 RLA 11/004028777	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>59. A documentação de auditoria está organizada de forma que um auditor experiente, sem conexão prévia com a auditoria, consiga analisar os documentos e chegar às mesmas conclusões do relatório de auditoria?</b> (Issai 100/42, 2013; Issai 300/34, 2013; Issai 3000/87, 2016; NAG 4408.9.9, 2011)	Não. Os papéis de trabalho não fazem referência a que achados correspondem.	Não. Os papéis de trabalho 7, 8 e 9 em meio eletrônico estão sem anotações, documentos sem indicação da fonte e não há referência dos papéis de trabalho.	Não. Os papéis de trabalho 8 e 9 em meio eletrônico estão sem anotações e não há referência dos papéis de trabalho.	Não. Os papéis de trabalho 1 e 2 em meio eletrônico estão arquivados sem informação e não há referência dos papéis de trabalho.	Não. Os papéis de trabalho não fazem referência a que achados correspondem.	Não. Os papéis de trabalho não fazem referência a que achados correspondem.	Não. Os papéis de trabalho não fazem referência a que achados correspondem.	Não. Há papéis de trabalho 7, 8 e 9 em meio eletrônico sem anotações, documentos sem indicação da fonte e não há referência dos papéis de trabalho.
<b>60. A documentação de auditoria foi organizada de modo a armazenar somente os documentos físicos e eletrônicos que registram as etapas da auditoria e as evidências que fundamentam os achados?</b> (NAG 4408.9.4, 2011; OAG/3.31.3, 2004; NAO/2.47, 2003)	Não. São armazenadas versões preliminares dos relatórios em meio eletrônico.	Não. São armazenadas versões preliminares dos relatórios em meio eletrônico.	Não. São armazenadas versões preliminares dos relatórios em meio eletrônico e há papéis de trabalho (8 e 9) sem anotações, em meio eletrônico.	Não. Os papéis de trabalho 1 e 2 estão arquivados sem informação em meio eletrônico e são armazenadas versões preliminares dos relatórios.	Não. São armazenadas versões preliminares dos relatórios em meio eletrônico.	Não. São armazenadas versões preliminares dos relatórios em meio eletrônico.	Não. São armazenadas versões preliminares dos relatórios em meio eletrônico.	Não. Os papéis de trabalho 7, 8 e 9 em meio eletrônico estão arquivados sem anotações, São armazenadas versões preliminares dos relatórios em meio eletrônico.





	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
69.2 Sim, somente com agentes externos interessados								
69.3 Sim, com o auditado e com agentes externos interessados								
69.4 Não								
<b>AVALIAÇÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS</b>								
<b>70. O Relatório de Instrução Despacho apresenta as metas e objetivos estabelecidos pelo órgão / entidade auditado? (OAG 4010, 2015)</b>	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.	Não.
<b>71. O Relatório de Instrução Despacho apresenta as competências e obrigações do órgão / entidade auditado, em relação ao todo e ao objeto da auditoria? (OAG 4010, 2015)</b>	Sim. Item Visão geral do auditado (fls. 871-873).	Sim. Item 1.1 - Visão geral do auditado (fls. 441-444).	Sim. Item 1.1 - Visão geral do auditado (fls. 1137-1143) e 2.3, que trata das competências do Cons. Mun. do Idoso (fls. 1168-1173).	Não. No item 1.1 - Visão geral do auditado traz dados de alunos transportados, sem mencionar competências e obrigações (fls. 908-910).	Sim. No item 1. Introdução (fls. 359-361)	Não. No item 2. Análise traz dados de alunos transportados, sem mencionar competências e obrigações (fls. 377-378).	Sim. Item Visão geral do auditado (fl. 710).	Sim. Item Visão geral do auditado (fl. 387v-388).

	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>72. O Relatório de Instrução Despacho identifica / menciona a existência de departamento de controle interno no órgão / entidade auditado?</b> (OAG 4025, 2015; TC-PT/2.1.2, 2016)	Não.	Não.	Não.	Sim. O achado 2.3.2 trata especificamente do controle interno.	Sim. O achado 2.1.7 trata especificamente do controle interno.	Sim. O achado 2.1.4 trata especificamente do controle interno.	Não.	Não.
<b>73. O Relatório de Instrução Despacho identifica / menciona as ferramentas de controle interno do órgão / entidade auditado?</b> (NAG 4207, 2011; OAG 4025, 2015)	Sim. Avalia o Sistema Sinfat, o controle de arquivamento dos processos, o monitoramento das condicionantes ambientais e a inexistência de indicadores de desempenho para avaliar a atividade.	Sim. Menciona o diagnóstico social do Município, o sistema informatizado Fly Social Plus para registro de dados e indicadores, o CadÚnico e os registros de atendimentos de Cras e Creas.	Sim. Menciona o sistema SAFI, que é um sistema de gerenciamento de dados.	Sim. O achado 2.3.2 trata especificamente do controle interno.	Sim. O achado 2.1.7 trata especificamente do controle interno.	Sim. O achado 2.1.4 trata especificamente do controle interno.	Sim. Menciona o controle da fila de espera por cirurgias e o controle da carga horária trabalhada dos médicos.	Sim. O achado 2.3 trata do Sistema de Rastreabilidade e o achado 2.7 do controle de frequência dos servidores.

	PMO 14/00242042 RLA 11/00402877 <sup>7</sup>	RLA 15/00341050	RLA 15/00365235	RLA 15/00531933	PMO 14/00607741 RLA 12/00379125	PMO 14/00490100 RLA 12/00379044	PMO 14/00483082 RLA 12/00531105	PMO 16/00327254 RLA 13/00476513
<b>74. O Relatório de Instrução Despacho contém avaliação da confiabilidade do controle interno do órgão / entidade auditado?</b> (NAG 4402.2.1, 2011; OAG/4.81.1, 2004; OAG 4025, 2015)	Não.	Sim. Menciona que os dados não estão sendo registrados integralmente no sistema Fly Social Plus, portanto os indicadores não são fidedignos.	Sim. Menciona que o sistema SAFI não está sendo alimentado pelos profissionais da assistência social devido à falta de treinamento e resistência pessoal.	Sim. Menciona que o controle interno não atuou no objeto auditado, conforme descrito no achado 2.3.2.	Sim. Menciona que o controle interno não atuou no objeto auditado, conforme descrito no achado 2.1.7.	Sim. Menciona que o controle interno não atuou no objeto auditado, conforme descrito no achado 2.1.4.	Não.	Sim. Menciona que o Sistema de Rastreabilidade é subutilizado e o equipamento de registro eletrônico de frequência não está sendo utilizado e o controle manual é ineficaz.



**APÊNDICE D** - Proposta de Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina

**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA**  
**MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL**



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>177</b>
<b>2</b>	<b>AUDITORIA OPERACIONAL: CONCEITO E DIMENSÕES DE ANÁLISE....</b> <b>.....</b>	<b>179</b>
2.1	CONCEITO.....	179
2.2	DIMENSÕES DE ANÁLISE.....	180
2.2.1	<b>Economicidade.....</b>	<b>180</b>
2.2.2	<b>Eficiência .....</b>	<b>181</b>
2.2.3	<b>Eficácia .....</b>	<b>182</b>
2.2.4	<b>Efetividade .....</b>	<b>182</b>
2.2.5	<b>Equidade.....</b>	<b>183</b>
2.2.6	<b>Sustentabilidade.....</b>	<b>183</b>
<b>3</b>	<b>EQUIPE DE AUDITORIA OPERACIONAL: CARACTERÍSTICAS E</b> <b>RESPONSABILIDADES.....</b>	<b>185</b>
3.1	CARACTERÍSTICAS DO PROFISSIONAL .....	185
3.2	RESPONSABILIDADES DOS MEMBROS DA EQUIPE .....	187
<b>4</b>	<b>FLUXO DA AUDITORIA OPERACIONAL.....</b>	<b>191</b>
<b>5</b>	<b>SELEÇÃO DO TEMA E PROPOSTA DE AUDITORIA .....</b>	<b>195</b>
5.1	CRITÉRIOS PARA SELEÇÃO DO TEMA.....	196
5.1.1	<b>Agregação de valor .....</b>	<b>196</b>
5.1.2	<b>Relevância .....</b>	<b>197</b>
5.1.3	<b>Oportunidade.....</b>	<b>197</b>
5.1.4	<b>Materialidade.....</b>	<b>198</b>
5.1.5	<b>Vulnerabilidade .....</b>	<b>198</b>
5.2	PROPOSTA DE AUDITORIA .....	198
<b>6</b>	<b>PLANEJAMENTO .....</b>	<b>201</b>
6.1	O TRIPÉ TEMPO - CUSTO - QUALIDADE .....	201
6.2	PLANEJAMENTO DA AUDITORIA .....	202

6.3	MATRIZ DE PLANEJAMENTO .....	204
<b>6.3.1</b>	<b>Itens da Matriz de Planejamento .....</b>	<b>204</b>
6.3.1.1	<i>Objetivo geral da auditoria .....</i>	205
6.3.1.2	<i>Área de atuação do objeto auditado .....</i>	207
6.3.1.3	<i>Problema de auditoria .....</i>	207
6.3.1.4	<i>Questão de auditoria .....</i>	208
6.3.1.5	<i>Crêterios de auditoria .....</i>	211
<b>6.3.2</b>	<b>Validação da Matriz de Planejamento .....</b>	<b>212</b>
6.4	ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO E TESTE-PILOTO.....	213
6.5	ELABORAÇÃO DO PROJETO DE AUDITORIA.....	214
<b>7</b>	<b>EXECUÇÃO.....</b>	<b>215</b>
7.1	COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES .....	215
7.2	ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS .....	217
7.3	EVIDÊNCIAS .....	218
7.4	ACHADO DE AUDITORIA.....	221
7.5	MATRIZ DE ACHADOS .....	224
<b>7.5.1</b>	<b>Validação da Matriz de Achados.....</b>	<b>227</b>
<b>8</b>	<b>RELATÓRIOS DE AUDITORIA .....</b>	<b>229</b>
8.1	RELATÓRIO DE INSTRUÇÃO DESPACHO .....	229
8.2	RELATÓRIO DE INSTRUÇÃO PLENÁRIA / REINSTRUÇÃO.....	233
<b>9</b>	<b>DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS DA AUDITORIA .....</b>	<b>235</b>
9.1	RELATÓRIO RESUMIDO DE AUDITORIA .....	235
9.2	OUTROS MEIOS DE DIVULGAÇÃO .....	236
<b>10</b>	<b>PLANO DE AÇÃO E MONITORAMENTO .....</b>	<b>237</b>
10.1	PLANO DE AÇÃO .....	237
10.2	MONITORAMENTO.....	238
<b>10.2.1</b>	<b>Relatório de Monitoramento.....</b>	<b>240</b>
<b>11</b>	<b>DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA .....</b>	<b>245</b>

<b>12</b>	<b>CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE E PESQUISA PÓS-AUDITORIA.....</b>	<b>249</b>
12.1	CONTROLE E GARANTIA DA QUALIDADE.....	249
12.2	PESQUISA PÓS-AUDITORIA.....	250
<b>13</b>	<b>AVALIAÇÃO DOS RISCOS E CONTROLES INTERNOS .....</b>	<b>253</b>
13.1	AVALIAÇÃO DOS RISCOS .....	253
13.2	AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS.....	255
13.3	USO DO TRABALHO DA AUDITORIA INTERNA PELOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO .....	257
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>261</b>



## 1 INTRODUÇÃO

A realização de fiscalizações está amparada no art. 70 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), no art. 58 da Constituição do Estado de Santa Catarina, no art. 25 da Lei Complementar Estadual nº 202/2000 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas e no art. 7º da Resolução nº TC-06/2001 - Regimento Interno.

Normas e orientações profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público (NBASP 10/1, 2015)<sup>8</sup>. Nesse sentido, para o desenvolvimento de sua função institucional, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) deve estabelecer normas específicas, manuais ou guias, para orientar as tarefas de auditoria ou outras atividades assemelhadas (NAG 2608, 2011; NBASP 12/74, 2015), os quais devem estar em consonância com os princípios fundamentais de auditoria e as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP 20/12, 2015).

Uma das modalidades de fiscalização é a auditoria operacional. Para sua consecução, o Manual de Auditoria Operacional disciplina as atividades a serem desenvolvidas pelos profissionais na realização desse tipo de auditoria pelo TCE/SC. Seu conteúdo contempla as atividades compreendidas desde a seleção do tema até o monitoramento do cumprimento das deliberações prolatadas no processo de auditoria operacional e dos resultados dela advindos.

Nesse vértice, o objetivo deste Manual é orientar o público interno do TCE/SC, com vistas a uniformizar os procedimentos a serem desenvolvidos e servir como ferramenta de apoio aos profissionais que atuam na realização de auditoria operacional.

O presente Manual adota as diretrizes e conceitos das Normas de Auditoria Governamental (NAGs) aplicáveis ao nível operacional das auditorias. As NAGs, por sua vez, baseiam-se na prática internacional e nas Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superior (Issais) da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), em especial aquelas voltadas à auditoria operacional. Assim, recomenda-se que o profissional tenha conhecimento do conjunto completo das NAGs e das Issais, com foco nas Issais 100, 300, 3000, 3100 e 3200, como base para sua atuação.

---

<sup>8</sup> As referências às normas citadas e manuais utilizados como suporte à construção deste Manual seguiram os padrões de referência da Intosai em vez de obedecer à ABNT.

As NAGs foram aprovadas e expedidas conjuntamente pelo Instituto Rui Barbosa (IRB)<sup>9</sup> e pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon)<sup>10</sup> e as Issais, pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai)<sup>11</sup>.

O Manual de Auditoria Operacional do TCE/SC foi redigido, também, em consonância com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs) - nível 1. Essas normas foram editadas em 2015, pelo IRB, tomando como referência os níveis 1 e 2 das Issais, emitidas pela Intosai, bem como as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NATs), as NAGs e as resoluções da Atricon. As NBASPs ainda serão ampliadas com o desenvolvimento de normas apoiadas nos níveis 3 e 4 das Issais. Tais normas de auditoria irão substituir, paulatinamente, as NAGs, o que exigirá a revisão deste Manual tão logo as novas NBASPs sejam concluídas.

Além dos regramentos supracitados, o alicerce para a construção deste Manual foi o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU), de 2010. Assim, a fim de não poluir o texto com referências, a Corte de Contas nacional não está referenciada no corpo deste Manual.

Outros manuais que subsidiaram a elaboração deste documento foram: Manual de Auditoria de Resultados, do Tribunal de Contas de Portugal (TC-PT); *Direct Engagement Manual* (Manual de Trabalho Direto) e *Performance Audit Manual* (Manual de Auditoria de Desempenho), ambos do *Office of the Audit General of Canada - OAG* (Departamento do Auditor Geral do Canadá); e no *Value for Money*<sup>12</sup> *Handbook* (Manual do Valor para o Dinheiro) do *National Audit Office - NAO* (Departamento Nacional de Auditoria), do Reino Unido. Quando foram extraídas partes ou ideias desses manuais, foi aposta referência da Entidade de Fiscalização Superior, seguida do item do manual e do ano de publicação (ver nota de rodapé 1).

---

<sup>9</sup> O Instituto Rui Barbosa (IRB) é uma associação civil de estudos e pesquisas sobre o controle externo, criada pelos Tribunais de Contas do Brasil em 1973.

<sup>10</sup> A Atricon foi criada em 16/08/1992 com o intuito de garantir a representação, defesa, aperfeiçoamento e integração dos Tribunais de Contas brasileiros para aprimorar o Sistema de Controle Externo do país.

<sup>11</sup> A Intosai foi criada em 1953 em um fórum realizado por 34 Entidades de Fiscalização Superior (EFS), em Cuba, com o propósito de promover o intercâmbio de ideias e experiências entre seus membros e demais EFS de países de todo o mundo no campo da auditoria governamental.

<sup>12</sup> Neste manual, *Value for Money* é utilizado como sinônimo de *Performance Auditing*, *Performance Audit*, Auditoria de Gestão, Auditoria de Resultados e Auditoria Operacional.

## 2 AUDITORIA OPERACIONAL: CONCEITO E DIMENSÕES DE ANÁLISE

### 2.1 CONCEITO

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) deve avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais (NBASP 12/22, 2015). A auditoria operacional promove esse tipo de avaliação.

A auditoria operacional é o instrumento que tem por finalidade avaliar, quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade (os 5E's), os programas, projetos e atividades, considerados no seu conjunto, dos órgãos ou entidades que integram a Administração Pública, ou aqueles realizados pela iniciativa privada sob delegação, contrato de gestão ou congêneres e, por meio dessa avaliação, obter conclusões aplicáveis ao aperfeiçoamento desses programas, projetos e atividades e à otimização da aplicação dos recursos públicos, sem prejuízo do exame da legalidade (TCE/SC, Resolução nº 122/2015, art. 20).

Mais recentemente, a dimensão de sustentabilidade tem sido objeto de análise das auditorias operacionais, tanto no aspecto de permanência no tempo, quanto naqueles relacionados ao meio ambiente.

A auditoria operacional deve avaliar a implementação da política auditada, evitando, ao máximo, adentrar no mérito dessa política (NAO/1.16, 2003), contudo, se forem detectadas inconsistências ou falhas na sua estruturação que possam causar prejuízos e desperdícios ou comprometer a consecução de seus objetivos, cabe à equipe de auditoria identificar suas causas e efeitos e recomendar as medidas corretivas necessárias (NAG 4203, 2011; OAG/1.6, 2004). O objetivo dessa modalidade de auditoria é contribuir para manter instituições públicas saudáveis e um governo bem gerenciado e *accountable*, ou seja, responsável para os cidadãos (OAG/1.1, 2004).

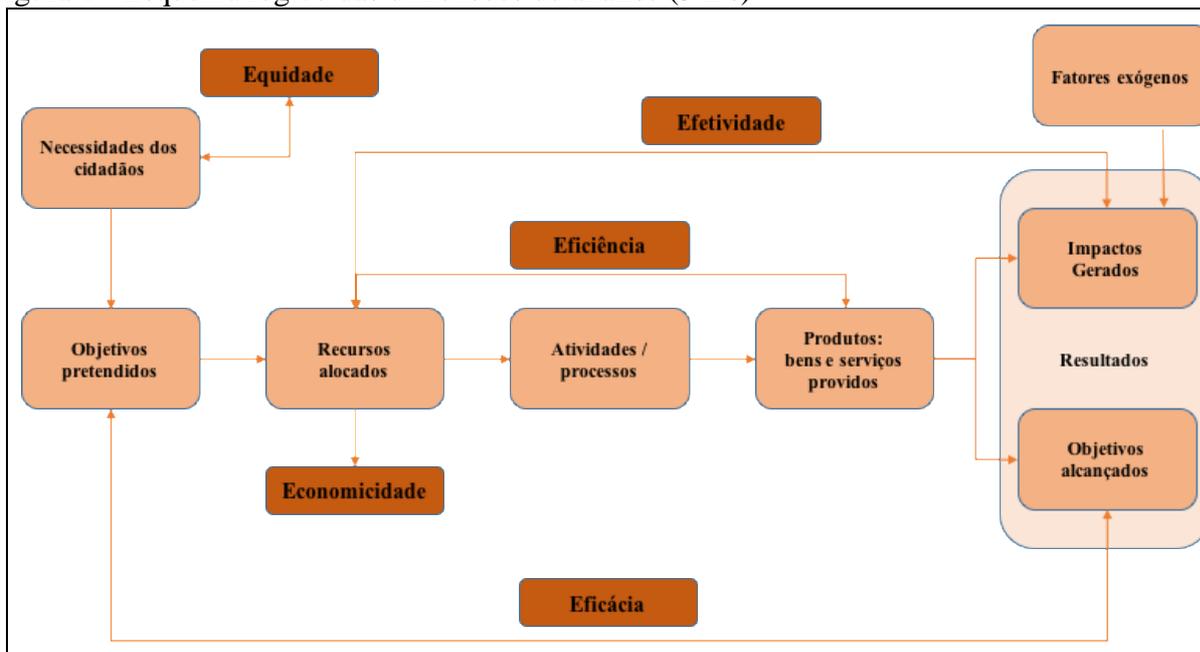
Isso não significa, porém, que não devamos estar interessados em como a política é formulada, pelo contrário, precisamos entender porque as políticas foram introduzidas e também estabelecermos precedentes para examinar os aspectos do processo de elaboração de políticas (NAO/1.16, 2003) e os objetivos e metas por ela preconizados.

## 2.2 DIMENSÕES DE ANÁLISE

Cada auditoria operacional deve analisar as dimensões que julgar pertinentes, podendo observar os aspectos de forma segregada ou em conjunto. Contudo, não é recomendável examinar aspectos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade ou sustentabilidade de atividades em total isolamento, pois isso pode promover uma visão reduzida e fragilizar as conclusões da auditoria (Issai 3100/47, 2017c). Por outro lado, não é produtivo analisar todas as dimensões simultaneamente e de modo exaustivo (TC-PT/1.2, 2016).

Um esquema lógico das dimensões de análise está representado na figura 1. Destaca-se que a dimensão de sustentabilidade, por ter duas visões diferentes, não foi inserida neste modelo lógico.

Figura 1 - Esquema lógico das dimensões de análise (5 E's)



Fonte: TCE/SC

### 2.2.1 Economicidade

A economicidade trata dos insumos que, neste caso, referem-se aos recursos alocados, os quais devem ter seu custo minimizado, sem perda de qualidade. Refere-se ao binômio preço x qualidade (NAG 1106, 2011).

Os recursos podem ser financeiros, materiais, tecnológicos, humanos, etc. A análise também verifica se os recursos estão disponíveis tempestivamente, na quantidade suficiente e na qualidade apropriada (Issai 300/11, 2017a; Issai 3100/8a, 2017c). No caso de aquisições,

não basta adquirir com o menor preço, mas comprar com a qualidade desejada ou necessária e com o melhor preço.

A questão principal é: “Os recursos utilizados estão sendo disponibilizados tempestivamente, em quantidade e qualidade adequadas, e com o melhor preço?” (Issai 3100/38, 2017c).

Numa auditoria focada na economia, normalmente, é importante definir e procurar medir os custos. As questões de economia colocam-se quando se puder reduzir consideravelmente o custo dos recursos de uma entidade ou de uma atividade, para um dado nível de realizações ou de resultados. Nesse âmbito, a auditoria deve examinar em que medida se verifica (TC-PT/1.2, 2016):

- a utilização de recursos não necessários para a obtenção das realizações ou dos resultados desejados;
- a aquisição de recursos que são utilizados, mas cujo custo poderia ter sido menor;
- a aquisição de recursos de qualidade superior ao que é necessário para a obtenção das realizações ou dos resultados desejados.

### **2.2.2 Eficiência**

A eficiência corresponde a uma relação entre os recursos alocados e os produtos ou bens providos, mantendo-se observância à tempestividade e qualidade. Preocupa-se com os meios, os métodos e os procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis (NAG 1109, 2011). Refere-se, portanto, ao processo de transformação de insumos em produtos.

Ao ser eficiente, o gestor busca gerar mais produtos com a menor quantidade de insumos possível, sem perder de vista a oportunidade e a qualidade do que é provido (Issai 300/11, 2017a; Issai 3100/8b, 2017c).

As principais questões são: “Estamos obtendo o máximo de produtos - em termos quantitativos e qualitativos - de nossos insumos?” ou “Poderiam ser obtidos os mesmos produtos com menos insumos?” (Issai 3100/39, 2017c).

As questões de eficiência colocam-se quando a quantidade ou a qualidade das realizações ou dos resultados de uma entidade ou atividade puderem aumentar ou melhorar sem reforço dos meios utilizados. De outro modo, dever-se-á concluir se é possível manter a quantidade ou a qualidade das realizações ou dos resultados de uma entidade ou atividade

utilizando menos recursos. Nesse âmbito, a auditoria deve examinar em que medida se verifica (TC-PT/1.2, 2016):

- a utilização dos recursos que não contribui para as realizações ou resultados desejados;
- a existência de recursos/realizações não otimizados (p.ex.: baixas taxas de eficiência do trabalho);
- a falta de identificação e de controle dos fatores exógenos, isto é, dos custos impostos a pessoas ou a entidades fora do âmbito da atividade ou da entidade.

### **2.2.3 Eficácia**

A eficácia diz respeito ao grau de realização de objetivos e alcance das metas definidas pelo programa, projeto ou atividade do auditado (Issai 300/11, 2017a; Issai 3100/8c, 2017c; NAG 1108, 2011), sem se preocupar com os impactos gerados. A análise deve verificar se as metas foram bem dimensionadas, ou seja, se não estão sub ou superdimensionadas, se ocorreram fatores externos que podem afetar a eficácia, como, por exemplo, restrições orçamentárias.

Ao fazer análise da eficácia, o auditor deve responder à seguinte pergunta (ARAÚJO, 2008, p. 30):

- As metas [e os objetivos] estabelecidas pela administração de forma facultativa ou impositiva foram alcançadas?

### **2.2.4 Efetividade**

A efetividade refere-se ao resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental (NAG 1107, 2011).

Nesse sentido, busca dimensionar se a política, programa ou projeto auditado geraram os impactos desejados no público-alvo (Issai 300/11, 2017a; Issai 3100/8c, 2017c). Em geral, é uma avaliação de médio e longo prazo e requer procedimentos metodológicos mais apurados, que permitam identificar a causalidade dos impactos, de modo a identificar se foram decorrentes do programa, projeto ou atividade em análise ou por fatores alheios.

Na análise dessa dimensão, o auditor deve responder (ARAÚJO, 2008, p. 30):

- Os impactos decorrentes das ações desenvolvidas pela administração estão devidamente avaliados?

### **2.2.5 Equidade**

A equidade está afeta ao público-alvo. Trata-se do princípio pelo qual os responsáveis pela Administração Pública utilizam de forma imparcial os recursos que lhe são colocados à disposição pela própria comunidade, a fim de garantir, da melhor maneira, a justiça social, satisfazendo o interesse público (NAG 1111, 2011).

Está alinhada ao princípio constitucional da igualdade, o qual busca proporcionar tratamento isonômico, em que os iguais devem ser tratados de forma igual e os desiguais, de forma desigual, na medida de sua igualdade. Isso quer dizer que avaliar a equidade é avaliar se o objeto auditado atende os mais necessitados, em busca de reduzir as diferenças econômicas e sociais.

A equidade leva ao conceito de responsividade, uma vez que a própria concepção do programa, projeto ou atividade deve observar as demandas e necessidades da sociedade.

Uma pergunta que deve ser respondida pelo auditor ao fazer a análise de equidade é:

- O objeto de auditoria<sup>13</sup> tem público-alvo prioritário? Caso sim, o objeto está devidamente direcionado ao público-alvo prioritário?

### **2.2.6 Sustentabilidade**

A sustentabilidade é tema bem mais recente e vai além dos aspectos ambientais. Para Melo e Martins (2007), a sustentabilidade envolve aspectos sociais, culturais, políticos, econômicos, ambientais e ecológicos.

A dimensão de sustentabilidade para a auditoria operacional tem duas vertentes: a resiliência do objeto auditado e os cuidados com o meio ambiente.

---

<sup>13</sup> A Issai 3000/30 (2017c) define que "O objeto refere-se à questão 'o que é auditado' e é delimitado pelo escopo da auditoria. Os objetos de uma auditoria operacional podem ser programas específicos, empreendimentos, sistemas, entidades ou fundos e podem incluir certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes, incluindo causas e efeitos. O escopo da auditoria estabelece o limite da mesma e é diretamente vinculado aos seus objetivos. O escopo da auditoria delimita o objeto que o auditor irá avaliar e relatar, os documentos ou registros que serão examinados, o período a ser revisado, e os locais que serão incluídos."

Na ótica da resiliência, sustentabilidade apresenta forte relação com a efetividade, à medida que representa a permanência no tempo dos impactos gerados, mesmo após finalizado o programa, projeto ou atividade auditado.

A sustentabilidade é definida como o Princípio do Meio Ambiente pelo Departamento do Auditor Geral do Canadá (OAG). A auditoria, ao fazer a análise de observância deste princípio, considera se a gestão dos programas governamentais respeita os efeitos provocados no meio ambiente (OAG/101, 2015) e se adota ações para mitigá-los.

### **3 EQUIPE DE AUDITORIA OPERACIONAL: CARACTERÍSTICAS E RESPONSABILIDADES**

Como requisito basilar e indispensável para o exercício da função, todos os profissionais que exercem a atividade de auditoria operacional devem ter uma compreensão das normas e padrões de auditoria utilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), em especial, este Manual, Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superior (Issais) da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), Normas de Auditoria Governamental (NAGs) e Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASPs).

Especificamente para o desenvolvimento da auditoria operacional, são necessários profissionais altamente capacitados, comprometidos com a função e com características específicas para atuar nessa modalidade de auditoria. O Tribunal de Contas deve assegurar que a equipe possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria (Issai 3000/63, 2017b; NAG 2307, 2505, 2011; NBASP 12/77, 2015).

Nas auditorias operacionais, os auditores tipicamente trabalham em equipe, as quais devem ser multidisciplinares, oferecendo habilidades diferentes e complementares (Issai 300/16, 2017a; NAG 3100, 2011; NBASP 30/52, 2015), e "com conhecimentos técnicos especializados, capaz[es] de realizar uma abordagem diferenciada sobre o objeto a ser auditado" (FRANÇA, 2012). A designação da equipe é feita pelo Diretor de Controle e/ou pelo Coordenador de Controle, em consenso com o Chefe de Divisão, para cada auditoria aprovada.

Ao nomear os membros que comporão a equipe de auditoria operacional, devem ser observados os requisitos exigidos do profissional para o exercício dessa atividade.

#### **3.1 CARACTERÍSTICAS DO PROFISSIONAL**

A auditoria operacional requer profissionais com flexibilidade (Issai 300/5, 31, 2017a), interesse em conhecer novos assuntos, dedicação aos estudos, habilidade para trabalhar em equipe e ensinar, e capacidade de liderança (Issai 300/30, 2017a).

Além disso, a equipe de auditoria deve possuir as competências profissionais necessárias para realizar a auditoria, apresentando capacidade de:

- Conhecer e aplicar as normas, procedimentos e técnicas de auditoria (NAG 3102.1, 2011);

- Avaliar o âmbito, a extensão e os recursos necessários para a execução da tarefa em face dos objetivos propostos (NAG 3102.2, 2011);

- Avaliar os riscos identificados e o impacto potencial desses riscos para o próprio trabalho de auditoria (NAG 3102.3, 2011);

- Conhecer e utilizar os fundamentos, princípios, normas e técnicas da Administração Pública (NAG 3102.4, 2011);

- Identificar boas práticas da Administração Pública (NAG 3102.5, 2011);

- Reconhecer e avaliar a relevância e a significância dos eventuais desvios em relação às boas práticas da Administração Pública, efetuando as pesquisas necessárias para chegar a soluções viáveis (NAG 3102.6, 2011);

- Interpretar os fundamentos de Direito, Orçamento, Finanças, Contabilidade e Gestão Pública e Métodos Quantitativos, possibilitando identificar a existência de riscos e problemas, ou a possibilidade de esses ocorrerem; e de recomendar soluções ou métodos corretivos necessários (NAG 3102.7, 2011);

- Utilizar ferramentas e tecnologias que tornem os exames mais ágeis e seguros (NAG 3102.8, 2011);

- Efetuar análise profissional, imparcial e isenta (NAG 3102.9, 2011);

- Elaborar seus relatórios de forma analítica, descritiva e fidedigna ao objeto de auditoria governamental (NAG 3102.11, 2011);

- Identificar e compreender as transações e as operações a serem auditadas bem como as práticas e as normas relevantes aplicáveis para o alcance dos objetivos da auditoria (NAG 3102.12, 2011).

Além disso, os membros da equipe devem ter, coletivamente (OAG/3.8, 2004; OAG/3065, 2015):

- Conhecimento de conceitos e técnicas de auditoria operacional e a capacidade para aplicar o conhecimento;

- Experiência e habilidades técnicas para lidar efetivamente com o assunto da auditoria;

- Conhecimento da entidade de auditoria;

- Um conhecimento geral do ambiente do governo;

- Capacidade de aplicar seus conhecimentos e julgamento profissional<sup>14</sup>; e

---

<sup>14</sup> O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria (Issai 100/37, 2016b; Issai 3000/70, 2017b).

- Compreensão das políticas e procedimentos de controle de qualidade da auditoria do TCE/SC.

Quando observada a necessidade, o Tribunal de Contas pode recorrer a especialistas externos para fornecer consultoria independente em questões técnicas relacionadas à auditoria, caso não disponha de profissionais especializados ou suficientes em seu quadro (NBASP 20/45, 2015), contudo deve-se exigir competência (NAG 3100, 2011), zelo (NAG 3200, 2011), independência (NAG 3300, 2011), ética (NAG 3400, 2011) e sigilo profissional (NAG 3500, 2011) desses agentes, da mesma forma imposta a um auditor do TCE/SC (NAG 2205, 2011; NBASP 30/26, 2015).

Há diversas formas de obter as habilidades necessárias para a função. Formação e aprendizagem no trabalho, portanto, devem estar disponíveis para os auditores, que devem manter suas competências por meio de desenvolvimento profissional continuado (NAG 3700, 2011; NBASP 12/82, 2015). Uma atitude aberta à aprendizagem e uma cultura de gestão encorajadora são condições importantes para aprimorar as habilidades profissionais dos auditores individualmente (Issai 300/30, 2017a).

### 3.2 RESPONSABILIDADES DOS MEMBROS DA EQUIPE

O auditor deve manter um alto padrão de comportamento profissional (Issai 3000/75, 2017b) e estar sempre disposto a inovar (Issai 3000/77, 2017b). Por comportamento profissional, a Issai 3000/76 (2017b) estabelece que o auditor:

- deve aplicar elevados padrões profissionais na realização do trabalho de maneira competente e com imparcialidade;
  - não deve realizar trabalhos para os quais não possua a competência necessária;
  - deve conhecer e seguir as leis, os regulamentos, as convenções, as políticas, os procedimentos e as práticas aplicáveis;
  - deve possuir um bom entendimento dos princípios e normas constitucionais, legais e institucionais que regem as operações da entidade auditada;
  - não deve adotar comportamento que possa desacreditar o Tribunal de Contas;
  - deve cumprir os princípios e requisitos éticos.

Uma vez que auditorias operacionais são realizadas em equipe, os vários papéis em uma auditoria são divididos entre os membros da equipe (NAO/3.6, 2003). A atribuição de responsabilidade pode variar de acordo com a qualificação técnica e a experiência do auditor (NAG 3210, 2011). Com a supervisão, o apoio e o treinamento apropriados do Chefe de Divisão, um membro assume a função de coordenador da equipe e coordena as atividades no dia-a-dia (NAG 4305.1, 2011).

De preferência, o coordenador deve ser um profissional experiente em auditorias operacionais e deve ter habilidade para ensinar e liderar. Por outro lado, é uma boa prática buscar oportunidades de desenvolvimento de pessoal como parte do trabalho de auditoria. Um exemplo poderia ser selecionar um auditor menos experiente como líder da equipe, garantindo apoio e treinamento de um auditor mais experiente na equipe ou, se não houver, por um acompanhamento mais próximo do Chefe de Divisão (Issai 3200/57, 2016).

A Issai 3000/67 (2017b) estabelece que, do supervisor [neste Manual, o coordenador da equipe], é esperado que tenha competência e conhecimento em metodologias de auditoria; planejamento e monitoramento de trabalhos; gerenciamento de projetos; pensamento estratégico; visão prospectiva e resolução de problemas. O nível de supervisão exercido pelo auditor pode variar, dependendo da proficiência e experiência da equipe e da complexidade do objeto da auditoria.

Algumas das responsabilidades gerais dos membros da equipe são as seguintes:

*Durante a fase de planejamento:*

- Avaliar e conscientizar o Chefe de Divisão de quaisquer conflitos de interesse reais ou potenciais que possam ameaçar a independência real ou percebida do auditor;
- Desenvolver conhecimentos técnicos;
- Buscar *feedback* regular durante o trabalho, tanto do coordenador da equipe, como dos demais membros; e
- Compreender os objetivos da auditoria.

*Durante a fase de execução:*

- Executar uma ou mais seções de auditoria, de acordo com o que lhe foi designado pelo coordenador da equipe;

- Usar o ceticismo profissional<sup>15</sup>;
- Comunicar-se com os demais membros, procurar orientação e direção quando as questões de auditoria forem identificadas e discutir questões atuais decorrentes dos procedimentos de auditoria realizados, incluindo quaisquer emendas potenciais ao planejamento de auditoria;
  - Efetivamente comunicar e levantar problemas com o coordenador da equipe e Chefe de Divisão, se necessário, em tempo hábil, mantendo-os regularmente informados sobre o trabalho realizado, os resultados da auditoria, o progresso geral, quaisquer restrições ou dificuldades encontradas e outras informações relevantes;
- Contribuir para a definição da abordagem de auditoria e identificar oportunidades para melhorar a abordagem ou procedimentos específicos de auditoria durante o processo;
- Documentar os resultados do trabalho realizado, em tempo hábil, de forma completa e de acordo com os padrões profissionais e normas do TCE/SC; e
- Concluir sobre o trabalho realizado.

*Durante a fase de relatório:*

- Realizar uma autoavaliação crítica (OAG/3071, 2015) do trabalho realizado antes do envio para revisão pelo Chefe de Divisão e avaliar se a documentação de auditoria está completa e pronta para revisão;
  - Ser receptivo à revisão do relatório e às sugestões de melhorias;
  - Participar de reuniões de equipe e compartilhar informações importantes para o trabalho de outros membros da equipe;
  - Responder pronta e minuciosamente às notas de revisão levantadas durante o processo de revisão;
  - Monitorar o progresso em relação aos prazos de auditoria e comunicar prontamente as dificuldades encontradas; e
  - Desenvolver e manter relacionamentos profissionais sólidos com os membros da equipe e demais profissionais do TCE/SC.

---

<sup>15</sup> Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia se a evidência obtida ao longo da auditoria é suficiente e apropriada. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos (Issai 100/37, 2016b; Issai 3000/71, 2017b).

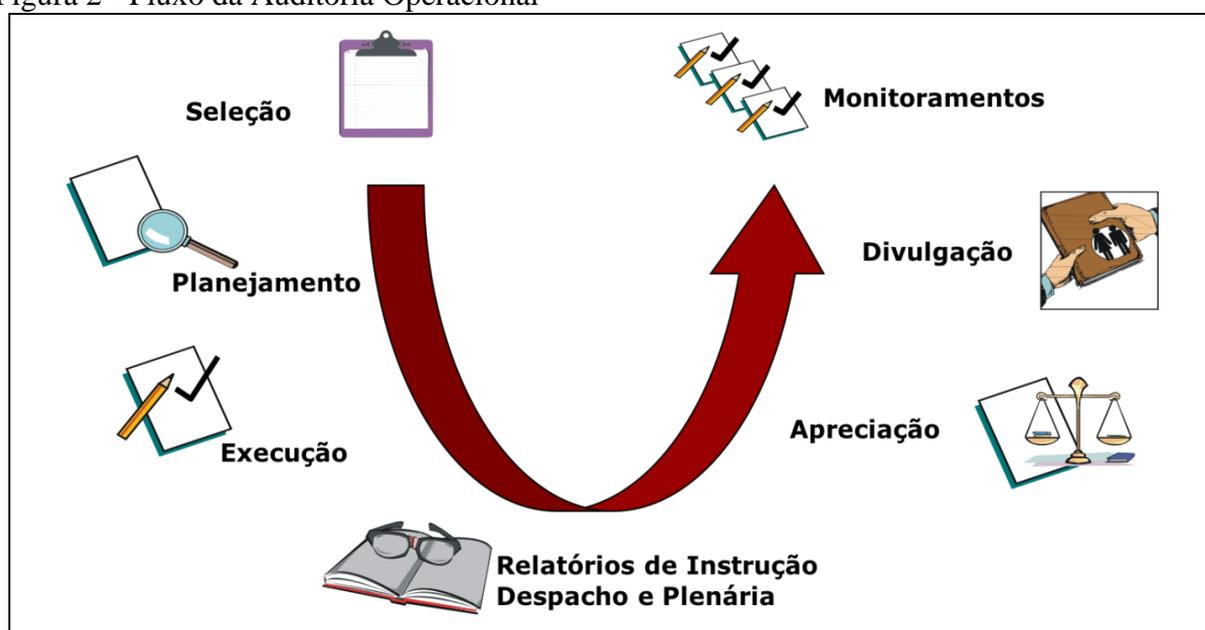
Atender às características e responsabilidades dos membros da equipe de auditoria operacional permite crescimento profissional e desenvolvimento de trabalhos de maior qualidade.

## 4 FLUXO DA AUDITORIA OPERACIONAL

A auditoria operacional (AOP) possui ampla gama de oportunidade de atuação, podendo ser desenvolvida nas mais diversas áreas da Administração Pública. Por isso, o auditor de controle externo que realiza essa modalidade de auditoria deve ter experiência e competência na área, além de flexibilidade para desenvolver seus trabalhos.

Apesar da diversidade de campo de atuação, a auditoria operacional segue fluxo pré-definido, contendo as seguintes etapas: seleção do tema, planejamento, execução, relatório, apreciação, divulgação e monitoramento.

Figura 2 - Fluxo da Auditoria Operacional



Fonte: TCE/SC

A seleção do tema é a primeira etapa do fluxo de auditoria operacional. Deve estar relacionada ao planejamento estratégico do Tribunal de Contas e atender a alguns critérios. Quando o tema é selecionado, a equipe de auditoria elabora a Proposta de Auditoria, que, se aprovada, concede a permissão para o prosseguimento das demais etapas.

A segunda etapa da AOP é o planejamento. É a que demanda maior tempo dos auditores, podendo ser considerada a mais importante de todo o processo. Um planejamento bem feito leva a achados robustos e economia de tempo na execução e redação do relatório. Deve-se atentar para o fato de que o planejamento não é estático. A equipe de auditoria pode e deve revisá-lo caso identifique erros ou lacunas durante a execução (NAG 4306.1, 2011).

A execução é a fase em que o planejamento é colocado em prática, na qual são aplicadas diversas técnicas de auditoria para a obtenção das evidências que embasarão os achados. Ao final dessa etapa, é construída a Matriz de Achados, instrumento que sintetiza os achados de auditoria e constituirá a base do Relatório de Instrução Despacho.

No Relatório de Instrução Despacho são descritos pormenorizadamente os achados de auditoria e propostas determinações e recomendações ao responsável pela entidade ou órgão auditado, a fim de cumprir as normas a que está sujeito e aprimorar o desempenho do programa, projeto ou atividade em análise. Esse relatório é enviado ao responsável para sua manifestação e considerações (NAG 2411, 4713, 2011).

As considerações do responsável pelo objeto auditado são analisadas e incorporadas ao relatório, resultando no Relatório de Instrução Plenária. A análise pode levar a mudanças nas conclusões do relatório inicial, seja por solução do problema comprovada pelo auditado, seja pela apresentação de fatos novos que justifiquem mudança de entendimento da equipe de auditoria.

O Relatório de Instrução Plenária deve ser encaminhado ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, para emissão de parecer. Na sequência, o processo é tramitado ao Relator, que elabora seu voto e o leva para apreciação plenária.

O voto do Relator do processo é apreciado pelo Pleno do Tribunal de Contas. Caso seja aprovado e contenha determinações e recomendações ao órgão ou entidade responsável pelo objeto auditado, este deve elaborar um Plano de Ação para aplicação das propostas de melhoria.

O Plano de Ação deve ser analisado pela equipe de auditoria, a qual elabora o Relatório de Análise do Plano de Ação. Esse Relatório segue o mesmo trâmite do Relatório de Instrução Plenária. Caso o Plano de Ação seja ratificado pelo Pleno do Tribunal de Contas, tornar-se-á um compromisso entre o órgão auditado e o Tribunal.

A etapa de monitoramento consiste no acompanhamento do Plano de Ação proposto pela entidade ou órgão auditado. Para isso, o responsável deve apresentar Relatórios de Acompanhamento, nos prazos definidos na Decisão que ratificou o Plano de Ação, os quais servirão de base para a análise e acompanhamento das ações desenvolvidas para a solução dos achados de auditoria e suas causas. Essa atividade é registrada no Relatório de Monitoramento, o qual também é apreciado pelo Pleno do TCE/SC.

Com vistas a dar transparência das atividades realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado e promover e instigar a participação da sociedade no processo de fiscalização do Poder Público, o Relatório de Instrução Plenária, os Relatórios de Monitoramento e o Relatório Resumido de Auditoria Operacional devem ser divulgados para a sociedade no endereço

eletrônico do Tribunal. Este último também deve ser elaborado e distribuído em meio impresso (NAO/2.35, 2003).



## 5 SELEÇÃO DO TEMA E PROPOSTA DE AUDITORIA

O primeiro passo para a seleção do tema de auditoria é verificar a auditabilidade e o mandato do Tribunal de Contas (OAG/2.3, 2004).

Avaliar a auditabilidade é um requisito importante na seleção do tópico de auditoria. Nessa fase, determinar se um tópico é auditável ou não depende de se os tópicos de auditoria estão dentro das competências do Tribunal de Contas e se a Corte possui as capacidades para realizar a auditoria (Issai 3200/15, 2016).

Uma vez considerado que o objeto é auditável, inicia-se a seleção do tema de auditoria. Essa etapa é extremamente importante, uma vez que, se for mal feita, todo o trabalho de auditoria estará fadado ao fracasso (OAG/2.1, 2004).

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) tem plena liberdade para selecionar os temas de auditoria (NBASP 10/16, 2015). Nesse sentido, a cada ano, o TCE/SC define os Temas de Maior Relevância (TMRs), os quais devem estar em consonância com o Planejamento Estratégico (Issai 300/36, 2017a; Issai 3000/89, 2017b) e o Plano de Ação do Controle Externo (TCE/SC, Resolução n° 79/2013, art. 2°).

A seleção do tema deve avaliar a capacidade de a auditoria agregar valor ao objeto auditado e basear-se em critérios de relevância, oportunidade e representatividade dos recursos envolvidos (materialidade), bem como deve levar em consideração os fatores de risco na execução dos programas e atividades do objeto auditado (vulnerabilidade) (Issai 3000/95, 2017b; TCE/SC, Resolução n° 79/2013, art. 2°).

A seleção de temas de auditoria não deve ficar restrita ao período de apresentação das propostas de auditoria para o exercício (NAO/2.8, 2003). Nesse sentido, é importante que as equipes de auditoria mantenham seus conhecimentos atualizados a respeito das principais áreas do governo, através de uma comunicação contínua com órgãos e entidades jurisdicionadas, da revisão de relatórios de desempenho e de relatórios de auditoria interna, monitorando as atividades de outros órgãos de fiscalização, bem como por meio das notícias divulgadas na mídia (NBASP 12/39, 2015; OAG/101, 2015).

Ao selecionar o tema, deve-se ter em mente que a auditoria operacional deve complementar, nunca duplicar a função de fiscalização. Para isso, é muito importante o relacionamento com outros órgãos de fiscalização, pois evita a duplicidade de atuação em um mesmo objeto de auditoria, promove o alcance de uma colaboração frutífera entre o Tribunal de Contas e esses órgãos e permite que sejam exploradas oportunidades de aprender com o trabalho uns dos outros (NAO/1.30, 2003).

Ademais, deve-se ficar atento para não sobrecarregar um mesmo órgão ou entidade com diversas ações de fiscalização, seja pelo Tribunal de Contas do Estado, seja por outros órgãos de fiscalização. Isso se deve porque auditorias requerem empenho e dedicação do auditado para atender à demanda por informações. Também deve-se observar a capacidade financeira (receitas e despesas) do auditado para solucionar os achados de auditoria. Portanto, a concentração de fiscalização em um órgão ou entidade reduz a capacidade de implementação das determinações e recomendações.

## 5.1 CRITÉRIOS PARA SELEÇÃO DO TEMA

### 5.1.1 Agregação de valor

Agregar valor significa que a auditoria demonstra potencial de gerar impacto no objeto auditado e de apresentar recomendações que aprimorem a transparência e a gestão do objeto em análise (Issai 3000/95, 2017b; FRANÇA, 2012).

Para agregar valor, o objetivo final da auditoria deve ser promover mudanças benéficas dentro dos órgãos auditados, as quais podem ser (NAO/1.15, 2003):

- melhorias na qualidade do serviço;
- realização mais rentável dos objetivos declarados;
- poupança financeira;
- melhores maneiras de trabalhar; e
- evitar o desperdício.

Mesmo que ainda se esteja numa fase inicial, o auditor deve observar se a proposta de tema de auditoria permite melhoria na gestão do objeto auditado e, conseqüentemente, no seu desempenho.

Para identificar essa oportunidade, o auditor pode utilizar-se das notícias divulgadas nas mídias e redes sociais, que, muitas vezes, demonstram a demanda e a visão da sociedade e sugerem possíveis soluções para o problema.

Isso pode ser observado, ainda, em uma pesquisa sobre auditorias realizadas tanto neste Tribunal de Contas como em outros órgãos de fiscalização. A identificação de inexistência de fiscalização anterior é uma indicação de que a auditoria operacional pode agregar valor ao auditado.

Em geral, dificilmente a auditoria não possui capacidade de geração de valor ao auditado, mas isso pode acontecer. Os estudos preliminares para realização de auditoria operacional no programa de transplantes do Estado de Santa Catarina revelaram que a divulgação de problemas do programa traria impactos negativos, frente aos prováveis benefícios da auditoria, uma vez que poderia afastar possíveis doadores de órgãos. Nesse caso, por exemplo, a auditoria operacional, se realizada, não agregaria valor ao programa auditado.

### **5.1.2 Relevância**

Relevância é sinônimo de importância ou significância. É um critério de avaliação que busca revelar a importância qualitativa das ações em estudo, quanto à sua natureza, contexto de inserção, fidelidade, integridade e integralidade das informações, independentemente da materialidade (NAG 1122, 2011).

Nesse sentido, tema relevante é aquele que importa à sociedade, ou seja, é de interesse público (NAG 4106.1, 2011). Portanto, assim como na agregação de valor, as notícias nas mídias e redes sociais são indícios de que o tema tem relevância, pois representa os anseios da sociedade ou é de interesse parlamentar.

A importância dada pelo gestor público em seu planejamento de governo ou na alocação de recursos orçamentários é outro fator que demonstra a relevância do tema.

### **5.1.3 Oportunidade**

A oportunidade reflete o momento certo para se realizar a auditoria operacional. Alguns elementos que indicam que a auditoria é oportuna são:

- o assunto está entre os TMRs definidos pelo Tribunal de Contas;
- o tema é de interesse público ou parlamentar;
- o objeto já tem um tempo de maturação que permite a coleta e análise de dados para avaliação de desempenho; e
- há equipe de auditores disponível e capacitada para a realização do trabalho.

#### 5.1.4 Materialidade

Materialidade é um critério de avaliação de elementos quantitativos, representativos em determinado contexto, pertinentes ao objeto da auditoria ou que se tenha deles provável influência nos resultados das auditorias (NAG 1116, 4106.3, 2011). Além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e *accountability*<sup>16</sup> (Issai 3000/84, 2017b), como, por exemplo, o número de pessoas afetadas por uma lei ou sua reforma (Issai 3200/12, 2016).

As características inerentes a um item ou grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode, também, ser material por causa do contexto em que ela ocorre (Issai 100/41, 2016b; Issai 300/33, 2017a).

Uma questão será considerada material quando o tema for considerado de particular importância e onde melhorias teriam um impacto significativo. Será menos material onde a atividade for de natureza rotineira e o impacto do baixo desempenho seja mínimo ou restrito a uma área pequena (Issai 300/33, 2017a).

#### 5.1.5 Vulnerabilidade

A vulnerabilidade está associada a eventos adversos associados ao objeto auditado que podem prejudicar a realização da auditoria. São exemplos de vulnerabilidade:

- carência de legislação que indique a responsabilidade pelo objeto auditado ou conflito de responsabilidade na legislação;
- perspectiva de descontinuidade do objeto auditado;
- perspectiva de mudanças recentes na administração do objeto auditado; e
- mudança recente da legislação que rege o objeto auditado.

### 5.2 PROPOSTA DE AUDITORIA

A elaboração da proposta de auditoria deve estar fundamentada em estudos preliminares, podendo ser considerada uma etapa pré-planejamento, de modo que a equipe

---

<sup>16</sup> *Accountability*: obrigação que têm as pessoas ou entidades, as quais foram confiados recursos públicos, de prestar contas, responder por uma responsabilidade assumida e informar a quem lhes delegou essa responsabilidade (NAG 1101, 2011).

possa certificar-se se a auditoria atende a todos os requisitos para seleção do tema (TC-PT/2.1.1, 2016).

Para isso, é necessário amplo conhecimento do objeto auditado e da sua área de atuação, requerendo elevado julgamento profissional (OAG/2.1, 2004). Onde os problemas são óbvios, a evidência será facilmente obtida e analisada e será mais fácil contar com a colaboração das partes interessadas. Por outro lado, uma auditoria focada num tópico novo, complexo ou politicamente sensível, onde há pouca evidência preliminar, e onde as partes interessadas podem apresentar resistência à auditoria, serão de alto risco. As equipes de auditoria devem reconhecer esses fatores no início das atividades e determinar os prazos, os custos e as demandas de recursos do trabalho (NAO/1.5, 2003).

Depreende-se, então, que o TCE/SC deve disponibilizar tempo para a consecução dos estudos preliminares, observando que os mesmos compõem os custos da auditoria.

No tocante à parte procedimental, a Proposta de Auditoria faz parte da Programação de Fiscalização, que integra o Plano Anual de Atividades do Controle Externo. A Proposta de Auditoria consiste no documento pelo qual será formalizado o pedido de realização da fiscalização incluída na Programação do exercício (TCE/SC, Resolução TC nº 122/2015, art. 12) e deve ser registrada no Sistema de Programação de Auditorias pelo Chefe de Divisão da equipe de auditoria ou de seu coordenador, quando houver membros de diferentes divisões ou Diretorias.

Essa proposta deve ser encaminhada eletronicamente para análise e aprovação do Coordenador de Controle e Diretor de Controle da Diretoria em que atua a equipe de auditoria ou seu coordenador. Em seguida, deve ser submetida à análise e aprovação do Diretor-Geral de Controle Externo, que a insere no Plano Anual de Atividades do Controle Externo, o qual é remetido para a Presidência do Tribunal e apreciado pelo Pleno da Corte de Contas.

A Proposta de Auditoria deve conter os seguintes dados:

- Nome dos membros da equipe de auditoria;
- Breve descrição do objeto auditado, com a justificativa da proposta de auditoria;
- Prazo para realização de cada etapa da auditoria, em dias corridos:
  - ✓ Planejamento (análise documental no TCE-SC);
  - ✓ Planejamento (inspeção *in loco*)
  - ✓ Execução (análise documental no TCE-SC);
  - ✓ Execução (inspeção *in loco*); e
  - ✓ Relatório de Instrução Despacho.

- Custos com remuneração dos Auditores Fiscais de Controle Externo (AFCEs);
- Custos com remuneração de Motorista Oficial, se for o caso;
- Custo com contratação de especialistas, se for o caso;
- Custo com pagamento de diárias aos AFCEs e Motorista Oficial, se for o caso;
- Custos com deslocamento e o tipo de transporte a ser utilizado, se for o caso.

O sistema informatizado deve utilizar-se das informações da Proposta de Auditoria para calcular o custo estimado da auditoria. Para isso, ele deve estar interligado ao sistema de folha de pagamentos (para identificar o custo com pessoal); ao sistema de frotas (para calcular o custo com o veículo); e a outros sistemas que permitam o cálculo do valor de diárias, para os AFCEs e Motorista, e de passagens aéreas.

Além desses, deve conter campo para inserção de outros custos, como, por exemplo, a contratação de terceiros especialistas, quando identificada essa necessidade já nessa etapa (Issai 300/30, 2017a; TCE/SC, Resolução TC n° 79/2013, art. 14).

Um bom levantamento de custos permite avaliar a relação custo *versus* benefício da auditoria.

Deve-se observar que a Proposta de Auditoria deve ser revista em situações de mudança, como alteração na equipe, prazos não cumpridos, necessidade da contratação de especialista identificada somente após sua aprovação, ou outros fatores. Nesses casos, a proposta precisa passar novamente por análise e aprovação (OAG/4.24, 2004).

## 6 PLANEJAMENTO

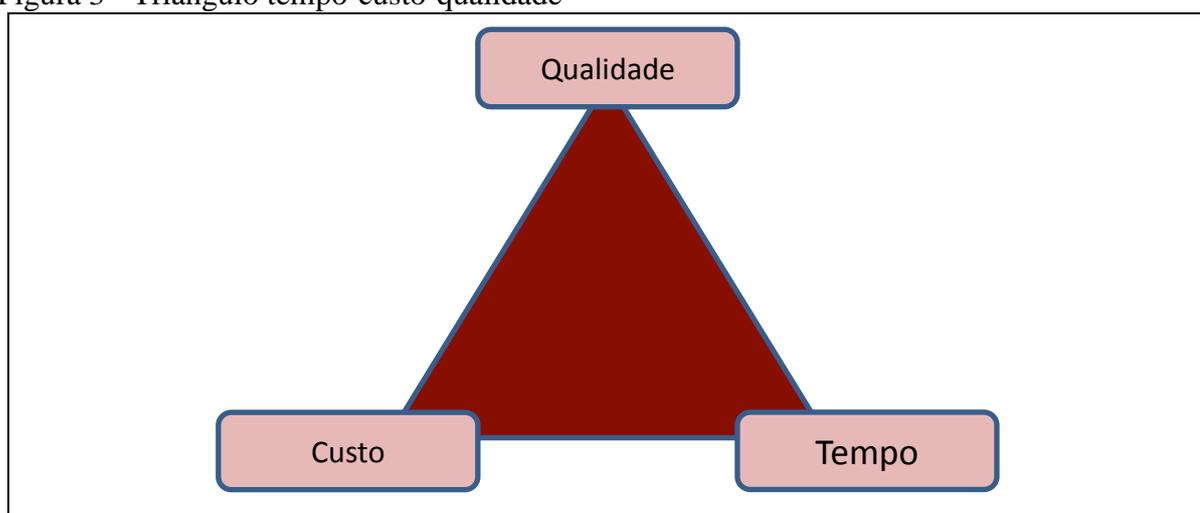
### 6.1 O TRIPÉ TEMPO - CUSTO - QUALIDADE

A etapa de planejamento pode ser considerada a mais importante dentre todas e, por esse motivo, o tempo a ela destinado deve ser suficiente para que se obtenham as informações necessárias e confiáveis para o sucesso da auditoria, o que será alcançado mediante o zelo e a dedicação dos auditores em sua atuação.

Segundo a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), o planejamento deve ser realizado de modo a assegurar que uma auditoria de alta qualidade seja conduzida de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade (Issai 100/48, 2016b; TCE/SC, Portaria n° TC 670/2015, Anexo único/2).

Nesse sentido, temos que estabelecer, em cada auditoria, equilíbrio entre tempo, custo e qualidade (TCE/SC, Portaria n° TC 670/2015, Anexo único/2). Assim, se tivermos que apresentar uma auditoria em um pequeno intervalo de tempo, talvez tenhamos que dispender grande equipe de auditores para esse trabalho. Se, no entanto, o trabalho requerer o uso de metodologias de ponta ou for de natureza muito complexa, devemos reconhecer isso em termos de tempo e custos e as medidas que deveremos tomar para gerenciar os riscos (NAO/1.6, 2003). A figura 3 representa o equilíbrio que se deve buscar em cada auditoria operacional.

Figura 3 - Triângulo tempo-custo-qualidade



Fonte: NAO/1.6, 2003

Também deve haver equilíbrio entre a significância, o tempo e o custo da auditoria. Quanto maior a importância do objeto da auditoria, mais justificável se torna o tempo dispendido para sua execução e seu custo (OAG/4.6, 2004).

Quando se identifica que não é possível obter esse equilíbrio, deve-se alterar o objetivo da auditoria ou ela deve ser cancelada (OAG/4.3, 2004).

## 6.2 PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

Observado o equilíbrio, passa-se à etapa de planejamento da auditoria.

Antes de entrar em contato com o responsável pelo objeto auditado, é recomendado que a equipe de auditoria operacional se reúna com os auditores de controle externo que realizam auditoria de conformidade no órgão ou entidade a ser fiscalizada, pois esses profissionais, em geral, têm conhecimento aprofundado sobre o jurisdicionado (OAG/4.13, 2004; NAO/2.5, 2003).

Nessa etapa, os auditores devem obter entendimento da natureza da entidade ou do programa a ser auditado (OAG/4.9, 2004). Isso inclui entender os objetivos relevantes, as operações, o ambiente regulatório, os controles internos, o sistema financeiro e outros sistemas e processos de negócio, pesquisando as potenciais fontes de evidência de auditoria (Issai 100/45, 2016b).

Há diversos procedimentos e técnicas que podem ser utilizados para se obter informações acerca do auditado. Algumas delas são (OAG/4.17, 2004):

- consulta ao site da entidade na internet para identificar informações sobre:
  - relatórios de desempenho, relatórios de planos e metas;
  - relatórios de gestão e prestação de contas;
- revisão das competências, políticas, diretrizes;
- consulta com assessores e organizações externas para identificar melhores práticas e oportunidades de melhoria;
  - auditorias e estudos anteriores e auditorias realizadas por outros;
  - revisão das tendências de gastos.

Ao aplicar tais procedimentos e técnicas, buscam-se informações acerca da forma de execução do objeto auditado, suas ações gerenciais e seus controles.

Feito isso, os membros da equipe de auditoria devem se apresentar ao jurisdicionado e informá-lo formalmente sobre a realização da auditoria operacional e o dever de fornecer todas as informações e documentos requeridos. Essa ação tem como objetivo principal proporcionar

proximidade entre o auditado e o Tribunal de Contas, de forma que ele se torne receptivo à auditoria e colabore com o processo de fiscalização. Funnell e Wade (2012) alertam sobre a importância da boa relação entre auditor e auditado para evitar o conflito entre ambos e dissipar a resistência do jurisdicionado em relação à auditoria, sob risco de afetar a credibilidade e a efetividade da auditoria.

No contato com o auditado, outras informações essenciais devem ser colhidas para o planejamento da auditoria, como:

- a) receptividade do gestor em contribuir para a fiscalização;
- b) principais fatores de custo;
- c) disponibilidade de dados e sistemas de informações, com análise de sua confiabilidade e abrangência;
- d) avaliação dos riscos enfrentados pela entidade, incluindo risco de controle<sup>17</sup> e risco inerente<sup>18</sup>;
- e) levantamento do uso da tecnologia.

Uma comunicação eficaz pode ajudar no acesso do auditor aos dados e informações, e também pode ajudá-lo a obter melhor visão das perspectivas da entidade auditada (Issai 3000/56, 2017b). O responsável pelo órgão ou entidade poderá esclarecer qual o fluxo operacional do objeto auditado e indicar as pessoas chaves responsáveis pelas áreas envolvidas.

É fundamental estabelecer contato com o controle interno do órgão (ver Capítulo 13 Avaliação dos Riscos e Controles Internos) para conhecer desde o início os sistemas de controle, os indicadores de desempenho mensurados, os relatórios gerenciais produzidos e a existência de fiscalizações anteriores. O controle interno deve ser visto como um parceiro do controle externo. Deve-se avaliar a confiabilidade das informações produzidas pelo controle interno, as quais, se consideradas válidas, permitirão economia de tempo e melhor direcionamento das análises que devem ser realizadas pelo controle externo.

Os auditores devem conhecer as competências, obrigações e objetivos da entidade, os resultados esperados e alcançados, a estrutura organizacional, as atividades e o ambiente operacional, bem como os riscos relacionados ao assunto a ser auditado (OAG/3.15, 2004) (ver

---

<sup>17</sup> Risco de controle é o risco de que os sistemas de controle possam falhar na prevenção ou detecção, em tempo hábil, de erros ou irregularidades relevantes. (JUND, 2006, p. 393)

<sup>18</sup> Risco inerente pode ser definido como a susceptibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes antes de conhecer-se a eficácia dos sistemas de controle; susceptibilidade essa que varia de um componente para outro, em função da: natureza do negócio; natureza dos componentes; natureza dos sistemas de informações e contábeis. (JUND, 2006, p. 393)

Capítulo 13 Avaliação dos Riscos e Controles Internos). É fundamental que a equipe obtenha conhecimento do todo da organização, mesmo que somente um setor esteja no escopo<sup>19</sup> da auditoria. Desse modo, evita-se formar conclusões improdutivas ou enganosas (OAG/4.9, 2004).

Durante esta fase, também é importante reunir os pontos de vista de agentes externos ao órgão auditado, ou seja, grupos interessados relevantes, órgãos voluntários e acadêmicos (NAO/1.34, 2003).

A atenção implacável do auditor é necessária para identificar e focar a auditoria nas operações críticas (OAG/4.37, 2004). Ao conhecer com profundidade o funcionamento do objeto auditado e seus controles, a equipe estará apta a definir o objetivo e o problema de auditoria, bem como identificar as limitações para sua realização e iniciar a construção da Matriz de Planejamento.

### 6.3 MATRIZ DE PLANEJAMENTO

A Matriz de Planejamento é o documento que sintetiza toda a atividade de fiscalização. Constitui-se em um quadro resumo de todas as análises que se pretende realizar na auditoria e deve ser elaborada em conjunto pelos membros da equipe, de modo que suas informações sejam claras e suficientes para a execução dos trabalhos e compreensíveis, tanto para o gestor ou outros interessados no tema, quanto para outros auditores experientes.

Esse documento não é estanque, devendo ser aprimorado ou alterado se detectada a necessidade pela equipe de auditoria (NAG 1120, 4313.1, 2015). Além disso, é importante que a Matriz de Planejamento seja validada por interessados no tema e pelo gestor responsável pelo objeto auditado antes que se inicie a próxima etapa de auditoria, a execução.

#### 6.3.1 Itens da Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento deve conter:

- a) o objetivo geral da auditoria;

---

<sup>19</sup> De acordo com a Issai 3200/36 (2016), o escopo define os limites da auditoria. Pode ser uma entidade, um programa específico ou um aspecto de um programa.

Para a Issai 100/48 (2016b), o escopo refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto e está diretamente relacionado com os objetivos.

Escopo de auditoria, para o Departamento do Auditor Geral do Canadá, compreende os elementos que compõem a auditoria. São três: entidades ou partes incluídas na auditoria; programas, atividades ou funções; e período analisado (OAG/4042, 2015).

- b) a área de atuação do objeto auditado (p. ex.: saúde, educação, transporte, etc.);
- c) o problema de auditoria; e
- d) as questões de auditoria e os elementos para que sejam respondidas:
  - informações requeridas;
  - fonte das informações;
  - critérios;
  - procedimentos de coleta de dados;
  - procedimentos de análise dos dados;
  - limitações para a análise;
  - o que a análise permitirá dizer.

#### *6.3.1.1 Objetivo geral da auditoria*

Um objetivo de auditoria é normalmente expresso em termos da conclusão que a auditoria quer apresentar a respeito do desempenho de uma atividade do órgão ou entidade (OAG/4.25, 2004). O objetivo pode envolver apenas uma área do órgão ou entidade ou mesmo diversos órgãos ou entidades. Deve ser realista e realizável e fornecer informações suficientes, tanto para o auditado quanto para as outras partes interessadas no foco da auditoria (OAG/4041, 2015).

O texto do objetivo da auditoria deve permitir uma resposta ou uma conclusão clara e inequívoca feita em um formato de aprovação (conformidade com os critérios / objetivos), rejeição (falha / deficiência) ou sim / não (a entidade fez / cumpriu ou não fez / não cumpriu o padrão de desempenho exigido). O objetivo não deve ser formulado de forma não conclusiva, como, por exemplo, “Avaliar em que medida...” (OAG/4041, 2015).

O objetivo da auditoria fornece um senso de direção para a equipe de auditoria e define claramente o que a equipe pretende alcançar ou concluir no final do trabalho (OAG/101, 2015). Deve, também, relacionar-se a uma ou mais dimensões de desempenho: economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e sustentabilidade (Issai 300/25, 2017a; Issai 3000/35, 2017b). Nesse sentido é que o objetivo da auditoria deve alinhar-se a um ou mais objetivos definidos pela NAG 4201.2 (2011), os quais buscam verificar se:

- 4201.2.1 A Administração desempenhou suas atividades com economicidade, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
- 4201.2.2 O pessoal e os recursos materiais, financeiros, tecnológicos e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, inclusive os sistemas de informação;

- 4201.2.3 Os procedimentos de mensuração, controle e avaliação de desempenho e de resultados são adequados e aplicados de forma sistemática pelos órgãos e entidades da Administração;

- 4201.2.4 Foram adotadas, pelos entes auditados, as providências para sanar deficiências detectadas em auditorias anteriores, nos termos das decisões e recomendações do Tribunal de Contas;

- 4201.2.5 Os programas, projetos, atividades, operações e ações governamentais atingiram a efetividade e a equidade pretendidas em relação ao alcance de seus objetivos;

- 4201.2.6 Foram alcançados os objetivos e os resultados pretendidos.

#### **Exemplos de objetivo geral de auditoria:**

1. Verificar se o Estado oferece transporte escolar a todos os alunos da rede estadual de ensino que necessitam desse serviço. (NAG 4201.2.5)
2. Avaliar as ações de capacitação de professores do ensino fundamental realizadas pela Secretaria de Estado da Educação:
  - 2.1 Analisar o diagnóstico, o planejamento e a implementação das ações de capacitação de professores do ensino fundamental de competência da Secretaria de Estado da Educação e das Gerências Regionais de Educação. (NAG 4201.2.2)
  - 2.2 Analisar os sistemas de controle operacional, de informações e monitoramento das ações de capacitação. (NAG 4201.2.3)
  - 2.3 Analisar os resultados decorrentes das ações de capacitação. (4201.2.6)
3. Avaliar a eficiência da atuação dos atores envolvidos no atendimento socioeducativo em meio aberto aos adolescentes em conflito com a lei, no tocante à sua articulação e garantia do direito de defesa desses adolescentes. (NAG 4201.2.2, 4201.2.5)

Por fim, o objetivo geral da auditoria deve relacionar-se com o problema de auditoria identificado na etapa inicial do planejamento.

#### *6.3.1.2 Área de atuação do objeto auditado*

Este item é bastante sucinto, muitas vezes descrito em apenas uma única palavra. Em geral, a área de atuação do objeto auditado é um dos Temas de Maior Relevância definidos no Plano Anual de Fiscalização do Tribunal para o exercício. Nos dois primeiros exemplos de objetivos citados no item anterior, a área de atuação do auditado foi Educação e no último, Assistência Social.

#### *6.3.1.3 Problema de auditoria*

O problema de auditoria é o que justifica a fiscalização. Ele descreve os motivos que levaram a equipe a sugerir determinado tema. O problema é identificado de forma ampla antes da Proposta de Auditoria e de forma mais estrita no início da fase de planejamento.

#### **Exemplo de problema de auditoria:**

O sistema prisional catarinense encontrava-se superlotado em aproximadamente 6.000 vagas em dezembro de 2011, não garantindo condições dignas de sobrevivência ao preso, o que aumenta o risco de rebeliões e fugas. A falta de investimentos tende a agravar a situação atual, uma vez que a população carcerária catarinense aumenta anualmente 9%. O número de agentes penitenciários é insuficiente para a quantidade de presos existentes, apesar de o custo do preso divulgado pelo Estado aproximar-se de dois mil reais. Diante desse cenário, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina decidiu avaliar a gestão desse sistema pela Secretaria de Estado da Justiça e Cidadania.

#### 6.3.1.4 Questão de auditoria

A questão de auditoria é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a adotar e dos resultados que se pretende atingir.

A questão de auditoria nada mais é do que a apresentação, em forma de pergunta, dos diferentes aspectos que compõem o escopo da auditoria e que devem ser investigados com vistas à satisfação do objetivo. As respostas às questões de auditoria devem fornecer subsídios para se chegar às conclusões sobre o objetivo geral da auditoria, portanto, as questões devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco da investigação e os limites e dimensões que devem ser observados (TCE/SC, Portaria n° TC 670/2015, Anexo único/2).

Ao formular as questões e, quando necessário, as subquestões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação, as dimensões e os limites que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

Nesse sentido, a adequada formulação das questões é fundamental para o sucesso da auditoria, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão coletados, à forma de coleta que será empregada, às análises que serão efetuadas e às conclusões que serão obtidas.

Na elaboração das questões de auditoria, deve-se levar em conta os seguintes aspectos:

- a) clareza e especificidade;
- b) uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
- c) viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida);
- d) articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer o problema de auditoria previamente identificado).

De acordo com o *Value for Money Handbook* (NAO/2.16, 2003), as questões de estudo devem ser:

- Mutuamente exclusivas - elas não se sobrepõem uma com a outra; e
- Coletivamente exaustivas - entre elas, cobrem todos os aspectos do assunto auditado.

No mesmo sentido, a Issai 300/37 (2017a) define que o objetivo da auditoria pode ser dividido em subquestões, as quais devem ser tematicamente relacionadas, complementares, sem sobreposição e coletivamente exaustivas ao tratar da questão geral de auditoria.

Uma técnica bastante utilizada para a elaboração de questões e subquestões é a *Issue Analysis and Drawing Conclusions* (Análise de Questões e Extração de Conclusões), do Tribunal de Contas Europeu (TCE, 2013). A mesma técnica é chamada de *Dinner Party* pelo

NAO, conforme item 2.16 e Apêndice 3 do *Value for Money Handbook* (NAO, 2003) dessa instituição.

Uma vez que a questão de auditoria está relacionada ao objetivo e este, ao problema de auditoria, sugere-se que a elaboração de questões inicie com a divisão do problema em partes que não se sobreponham. Se esta divisão for possível, o planejamento terá mais de uma questão de auditoria, as quais poderão ser divididas em subquestões. Cada questão deve atender a uma parte do problema de auditoria.

Para a análise do problema apresentado no item anterior relativo ao sistema prisional catarinense, foram elaboradas as seguintes questões de auditoria.

### **Exemplo de formulação de questões de auditoria:**

#### Parte 1 do problema de auditoria:

O sistema prisional catarinense encontrava-se superlotado em aproximadamente 6.000 vagas em dezembro de 2011, não garantindo condições dignas de sobrevivência ao preso, o que aumenta o risco de rebeliões e fugas.

#### *Questão de auditoria:*

A Secretaria de Estado da Justiça e Cidadania desenvolve ações para mitigar a superlotação nas unidades prisionais? (Neste caso, verificou-se a lotação do preso por unidade prisional.)

#### Parte 2 do problema de auditoria:

A falta de investimentos tende a agravar a situação atual, uma vez que a população carcerária catarinense aumenta 9% ao ano.

#### *Questão de auditoria:*

A Secretaria de Estado da Justiça e Cidadania desenvolve ações para mitigar a superlotação nas unidades prisionais? (Neste caso, avaliaram-se os investimentos em novas unidades prisionais.)

#### Parte 3 do problema de auditoria:

O número de agentes penitenciários é insuficiente para a quantidade de presos existentes, apesar de o custo do preso divulgado pelo Estado aproximar-se de dois mil reais.

#### *Questão de auditoria:*

O número de agentes penitenciários e equipe técnica é proporcional ao número de presos em cada estabelecimento penal destinado aos presos provisórios e definitivos em regime fechado?

Finda a elaboração, é importante que se faça uma análise geral das questões e dos recursos disponíveis para a realização da auditoria, definidos em termos de custo, prazos de execução e de pessoal. Considere, ainda, as competências da equipe necessárias para execução do projeto de auditoria. Nesse momento, é possível verificar a necessidade de contratação de especialistas para auxiliar ou realizar a coleta e/ou análise de dados; ampliar ou reduzir o tamanho da equipe; redefinir o objetivo da auditoria, caso as questões não sejam possíveis de serem respondidas ou o tempo para a auditoria não permita a amplitude pretendida da análise (Issai 300/30, 2017a; TCE/SC, Resolução TC nº 79/2013, art. 14).

Quadro 1 - Modelo de Matriz de Planejamento.

<b>Objetivo geral da auditoria:</b>						
<b>Problema de auditoria:</b>						
<b>Questão de auditoria:</b>						
<b>Informações requeridas</b>	<b>Fontes das informações</b>	<b>CrITÉRIOS<sup>20</sup></b>	<b>Procedimentos de coleta de dados</b>	<b>Procedimentos de análise de dados</b>	<b>Limitações</b>	<b>O que a análise permitirá dizer</b>
Identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria.	Identificar as fontes de cada item de informação requerida. Pode ser interna ou externa ao auditado.	Identificar padrões de desempenho, ou seja, a situação ideal. Podem ser leis, normas e regulamentos, ou indicadores de desempenho adotados pelo auditado ou outras fiscalizações. A equipe de auditoria também pode definir critérios, com base nos objetivos que a entidade pretende alcançar.	Identificar as técnicas de coleta de dados que serão usadas e descrever os respectivos procedimentos.	Identificar as técnicas a serem empregadas na análise de dados e descrever os respectivos procedimentos.	Especificar as limitações quanto: - à estratégia metodológica adotada; - ao acesso a pessoas e informações; - à qualidade das informações; - às condições operacionais de realização do trabalho.	Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados.

Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010) e do Manual de Trabalho Direto do Departamento do Auditor Geral do Canadá - OAG (2015)

Uma vez definidas as questões de auditoria, devem-se esclarecer os meios para que sejam respondidas, estabelecendo-se:

- a) as informações requeridas;
- b) as fontes das informações requeridas;

<sup>20</sup> 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, 2017b).

- c) os critérios adotados ou definidos;
- d) os procedimentos de coleta de dados;
- e) os procedimentos de análise dos dados;
- f) as limitações para a análise;
- g) o que a análise permitirá dizer.

#### 6.3.1.5 Critérios de auditoria

Os auditores precisam de um meio para medir ou julgar o desempenho dos assuntos sujeitos à auditoria. Os padrões utilizados para esse propósito são referidos como critérios de auditoria (OAG/4.40, 2004).

Os critérios de auditoria podem ser qualitativos ou quantitativos e definem em que termos a entidade auditada será avaliada. Podem ser gerais ou específicos, eles podem refletir um modelo normativo para o assunto em análise, podem representar a melhor ou boa prática ou a expectativa de "o que deve ser" de acordo com leis, regulamentos ou objetivos. Os critérios de auditoria também podem ser "o que é esperado", de acordo com o conhecimento científico e as melhores práticas, ou "o que poderia ser" (com melhores condições). Também podem advir de padrões e metas definidos pelo auditado ou outros órgãos e entidades com atividade similar (*benchmarking*) (OAG/4.48.3, 4.48.4, 2004; TC-PT/2.2.2.5, 2016). A natureza da auditoria e as questões de auditoria determinam quais são os critérios mais adequados (Issai 3200/39, 2016).

Os critérios que não estão definidos em leis ou outras normas a que o órgão ou entidade deve obediência também podem ser utilizados, porém requerem maior cautela do auditor. Deve-se observar que o uso de tais critérios não permite determinações ao jurisdicionado, mas, tão somente, recomendações (OAG/4.48.1, 2004).

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, 2017b), especialmente no caso em que a equipe de auditoria é quem define os critérios, seja com base nos objetivos que a entidade pretende alcançar, seja baseados no desempenho de órgãos ou entidades com atividades semelhantes.

O gestor responsável pelo objeto auditado deve concordar com os critérios estabelecidos, de preferência, registrando formalmente sua concordância. Com isso, evitam-se desentendimentos ou frustrações futuras com relação aos achados e relatório de auditoria (OAG/4043, 2015) e, principalmente, na adoção das medidas para sanar os problemas

detectados na auditoria (REICHBORN-KJENNERUD; VABO, 2017). Entretanto, se houver divergência entre auditores e auditado, a equipe pode adotar um desses dois posicionamentos: 1. re-examinar a questão de auditoria e alterá-la, se necessário (TC-PT/2.2.2.5, 2016); 2. fazer constar do projeto de auditoria o motivo de os auditores manterem o uso desse critério, apesar da objeção do jurisdicionado (OAG/4.51, 2004; TC-PT/2.2.2.5, 2016).

Antes de seguir para a etapa de validação, a Matriz de Planejamento deve passar por revisão e aprovação do Chefe de Divisão e/ou Coordenador de Controle (NAG 4305, 2011).

### **6.3.2 Validação da Matriz de Planejamento**

O processo de validação da Matriz de Planejamento passa por duas etapas. Primeiramente, a Matriz de Planejamento deve ser submetida a um painel de referência com atores externos ao órgão ou entidade auditada, com o objetivo de colher críticas e sugestões para seu aprimoramento. Esse processo de validação tem por objetivos específicos:

- a) conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia utilizada, questionando as fontes de informação, a estratégia metodológica e o método de análise a ser utilizado, em confronto com os objetivos da auditoria;
- b) orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada pela auditoria;
- c) prover variado conjunto de opiniões especializadas e independentes sobre o projeto de auditoria;
- d) assegurar a qualidade do trabalho e alertar a equipe sobre falhas no seu desenvolvimento / concepção; e
- e) conferir a presença de benefícios potenciais significativos.

Portanto, a composição do painel, a ser organizado pela equipe de auditoria, deve favorecer o debate e refletir diferentes pontos de vista sobre o tema da auditoria. O painel poderá contar com a participação de especialistas convidados de universidades, centros de pesquisa e consultorias técnicas da Assembleia Legislativa com interesse no tema; representantes do controle interno e dos órgãos de planejamento e orçamento; representante do Relator do processo no TCE/SC; auditores com reconhecida experiência no tema e representantes de organizações do terceiro setor, quando for o caso. O gestor poderá participar do painel de referência sempre que a equipe e o coordenador entenderem que a sua presença não trará prejuízo aos objetivos propostos no painel.

Outro papel, não menos importante, desempenhado pelo painel de referência é o de fortalecimento do controle social, ao possibilitar que atores relevantes participem da discussão do projeto de auditoria e possam ser esclarecidos sobre a natureza da fiscalização exercida pelo Tribunal de Contas, gerando expectativa sobre os resultados do trabalho e fortalecendo a imagem institucional.

A segunda etapa do processo de validação consiste na apresentação da Matriz de Planejamento aos gestores do órgão ou entidade auditado, depois dos ajustes necessários em função do resultado das discussões do painel de referência. A finalidade desse procedimento é apresentar o resultado da etapa de planejamento, realizada com a participação do gestor, visando obter seu ponto de vista sobre a adequação do planejamento, bem como seu comprometimento com o objetivo e a condução da auditoria (OAG/3.15, 2004).

#### 6.4 ELABORAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO E TESTE-PILOTO

Uma vez definida e validada a Matriz de Planejamento, passa-se à elaboração dos papéis de trabalho, que são os instrumentos de coleta de dados a serem utilizados durante a execução da auditoria. Cada técnica de coleta de dados – entrevista, questionário, grupo focal, observação direta, mapa de processos – possui um instrumento próprio, a ser desenhado de forma a garantir a obtenção de informações relevantes e suficientes para responder papéis de trabalho, os quais devem ser testados para garantir sua consistência, mediante teste-piloto.

A realização do teste-piloto permite conferir as premissas iniciais acerca do funcionamento do objeto auditado, a qualidade e confiabilidade dos dados, a completude das informações necessárias para a conclusão e a clareza de seu conteúdo, nos casos de entrevistas e questionários.

Para a realização do teste-piloto, a equipe deve escolher um local ou aspecto do objeto da auditoria que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo que a equipe antecipe os problemas que poderão ser enfrentados. Além disso, os dados coletados permitirão ajustar o tamanho da amostra e assegurar que a estratégia metodológica selecionada oferecerá resposta conclusiva à questão de auditoria.

Portanto, a realização de teste-piloto é altamente recomendável no caso de auditorias de grande complexidade, em locais de difícil acesso e custos elevados, pois aumenta as chances de que o trabalho desenvolvido alcance o nível de qualidade desejado com o menor custo possível.

O teste-piloto pode ser feito para apenas alguns papéis de trabalho que a equipe considerar mais relevantes.

## 6.5 ELABORAÇÃO DO PROJETO DE AUDITORIA

Ao final da etapa de planejamento, a equipe deve preparar o Projeto de Auditoria que resume a natureza do trabalho a realizar e os resultados que se pretende alcançar. O projeto deve explicitar a motivação para se investigar determinado problema de auditoria, segundo enfoque específico e com a utilização de certa metodologia.

Portanto, o projeto conterà descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a ser investigadas, procedimentos a ser desenvolvidos e resultados esperados com a realização da auditoria. Farão parte do apêndice: a Matriz de Planejamento, que resume as informações centrais do projeto de auditoria; o cronograma para a condução dos trabalhos; e os custos envolvidos, inclusive com a contratação de especialista, quando for o caso (OAG/4.22.1, 2004; TC-PT/2.2.2, 2016).

Se o cronograma e os custos envolvidos forem diferentes daqueles contidos na Proposta de Auditoria registrada na Programação de Fiscalização (ver item 5.2), a proposta deve ser atualizada e submetida à nova aprovação. Os prazos definidos no Projeto de Auditoria tornam-se um compromisso entre a equipe de auditoria e a alta administração, por isso devem ser bastante realistas e cumpridos com rigor (TCE/SC, Resolução nº TC 122/2015, art. 31).

Também é fundamental destacar os resultados que se pretende alcançar com a realização da auditoria, indicando as oportunidades de aperfeiçoamento e, sempre que possível, de economia de recursos públicos, a fim de permitir análise de custo *versus* benefício da auditoria.

Compete ao coordenador da equipe assegurar que o Projeto de Auditoria contenha todas as informações necessárias à correta e oportuna apreciação da Proposta de Auditoria.

Para seguir adiante na fiscalização, independentemente de o cronograma e os custos estimados inicialmente na Proposta de Auditoria terem permanecido inalterados ou não, o projeto deve ser submetido à avaliação e aprovação do Coordenador de Controle e Diretor de Controle, ou somente daquele, quando o Diretor lhe delegar essa competência (NAG 4305). A assinatura dos membros superiores hierarquicamente é o que dá a permissão para a equipe iniciar a fase de execução da auditoria (OAG/ 4.22.2, 2004).

## 7 EXECUÇÃO

A etapa de execução consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria.

Antes de partir para o trabalho de campo, deve ser agendada reunião de abertura com o responsável pelo órgão ou entidade auditado para comunicar o início desta etapa da auditoria. No ato da reunião, deve-se entregar ofício ao jurisdicionado, contendo, no mínimo, o objetivo da auditoria, o período do trabalho de campo e a identificação dos membros da equipe de auditoria. Deverá, ainda, fazer referência à legislação que permite a realização da auditoria pelo Tribunal e o acesso à documentação e informações necessárias à execução dos trabalhos pelos auditores (TC-PT/3.1, 2016).

O Tribunal de Contas deve assegurar uma boa comunicação com o órgão ou entidade auditada e outras partes interessadas relacionadas, conforme o caso, e mantê-los bem informados durante o processo de auditoria sobre questões decorrentes do trabalho (NBASP 12/26, 2015).

As principais atividades realizadas durante a execução são:

- a) coleta de dados e informações, por meio de requisição de documentos e desenvolvimento dos trabalhos de campo;
- c) análise dos dados coletados;
- d) elaboração da Matriz de Achados;
- e) validação da Matriz de Achados.

Em geral, a coleta e análise de dados não são atividades estanques. Exceto nas pesquisas, os dados são coletados, interpretados e analisados simultaneamente. Dependendo da metodologia estabelecida no Projeto de Auditoria, pode haver variação significativa na organização dos trabalhos de campo e na estratégia de análise dos dados.

O resultado das análises pode levar a achados de auditoria.

### 7.1 COLETA DE DADOS E INFORMAÇÕES

A coleta de dados e informações é a primeira atividade da execução da auditoria, pela qual serão colhidas as evidências que responderão as questões de auditoria e embasarão os achados.

A evidência é uma informação coletada e utilizada para fornecer uma base factual para desenvolver achados e concluir em relação às questões, critérios e objetivos da auditoria. A

evidência fornece motivos para concluir que uma determinada constatação é verdadeira, fornecendo apoio persuasivo para um fato ou um ponto em questão (OAG/4045, 2015).

Os tipos de dados a coletar e as fontes desses dados dependerão da estratégia metodológica e dos critérios estabelecidos. As principais técnicas de coletas de dados são: questionários, entrevistas, observação direta, grupo focal, painéis de especialistas e uso de dados existentes.

Cabe ao Tribunal elaborar documentos que explicitem e detalhem como desenvolver cada uma dessas técnicas.

Os documentos necessários identificados na fase de planejamento podem ser em meio impresso ou eletrônico e devem ser solicitados imediatamente após a validação da Matriz de Planejamento. O prazo para resposta deve ser acordado com o gestor, contudo deve-se ficar atento ao prazo desta etapa da auditoria.

Os documentos fornecidos pelo auditado devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de estarem legíveis. Quando forem enviados em meio físico, sugere-se que sejam protocolados no TCE/SC. Quando forem entregues em mãos aos auditores, durante os trabalhos de campo, deve-se coletar a data e assinatura de quem os forneceu (TCE/SC, Portaria TC nº 670/2015, Anexo único/3).

É salutar que a análise da documentação ocorra antes do desenvolvimento dos trabalhos de campo, pois poderão surgir dúvidas ou ser identificada a necessidade de novos documentos, que poderão ser sanadas e solicitados, respectivamente, durante as atividades *in loco*. Além disso, a análise prévia das informações encaminhadas amplia e aprofunda ainda mais o conhecimento da equipe sobre o objeto auditado.

Para o sucesso dos trabalhos de campo, antes de sua saída, a equipe deve realizar as seguintes atividades:

- a) agendar visitas de estudo, entrevistas e grupos focais;
- b) providenciar ofícios de apresentação;
- c) reservar passagens e hotéis;
- d) informar telefones de contato ao Chefe de Divisão;
- e) preparar material necessário (cópias de questionários, roteiros de entrevistas, grupo focal e observação direta).

Nessa atividade, são aplicados os papéis de trabalho desenvolvidos e testados na fase de planejamento.

É importante que o auditor obtenha as melhores informações possíveis - tanto fatos quanto opiniões, argumentos e reflexões - de diferentes fontes e busque o apoio de especialistas (Issai 300/30, 2017a; OAG/7021, 2015; NAO/2.21, 2003).

O auditor deve buscar as evidências necessárias para responder às questões de auditoria e ter cuidado para não se desviar do foco do trabalho nem coletar grande quantidade de informações que, muitas vezes, são desnecessárias e irrelevantes (LONDSDALE; MUL; POLLITT, 2008). É por isso que as evidências devem ser suficientes e adequadas. A suficiência da evidência é a medida da quantidade e a adequação é a medida da qualidade da evidência (Issai 100/49, 2016b; Issai 3000/107, 2017b; NAG 4401.1, 2011; OAG/1051, 2015).

O preenchimento da Matriz de Achados deve ser iniciado durante a coleta dos dados e informações, à medida que os achados são constatados. Sempre que possível, sugere-se à equipe que busque manter uma comunicação efetiva e adequada dos aspectos-chave da auditoria com o auditado (Issai 3000/55, 2017b) e colha sistematicamente suas opiniões acerca da precisão e integridade dos achados e suas evidências já nessa fase (Issai 300/29, 2017a; OAG/3.15, 2004; NAO/2.31, 2003).

Ao final do trabalho de campo deve-se realizar uma reunião de encerramento entre a equipe de auditoria e representantes do órgão ou entidade auditado onde, sempre que possível, devem ser comunicadas as observações de auditoria projetadas desde já e as correspondentes conclusões preliminares (TC-PT/3.1, 2016). Isso evita surpresas ao jurisdicionado quando for realizada a validação da Matriz de Achados e o envio do Relatório de Instrução Despacho ao gestor (TCE/SC, Portaria TC nº 670/2015, Anexo único/3). Além disso, a discussão dos achados, dos critérios utilizados e das evidências com o auditado faz com que o relatório de auditoria e as recomendações sejam justas e objetivas e facilita a adoção, pelos responsáveis pelo objeto auditado, das mudanças propostas (OAG/2030, 2015; NAO/2.25, 2003).

## 7.2 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Os dados coletados devem ser organizados, separados e analisados. Serão selecionados aqueles que evidenciam os achados da auditoria e, portanto, ajudam a responder às suas questões. As outras informações devem ser descartadas, para não desviar a auditoria de seu foco e para não retardar a análise dos dados relevantes (LONDSDALE; MUL; POLLITT, 2008).

Para a análise dos dados coletados, são usadas ferramentas e técnicas adequadas. A definição do método dependerá da estratégia metodológica adotada, do problema a ser investigado e dos recursos disponíveis para o trabalho.

As técnicas de análise podem ser de caráter quantitativo ou qualitativo. As de caráter quantitativo incluem análise estatística multivariada, análise envoltória de dados, análise de regressão. A análise qualitativa é usada com base em julgamento profissional da equipe ou de especialistas contratados, das informações coletadas ou produzidas pela equipe, registradas em mapas de processo, indicadores de desempenho, documentos oficiais, avaliações realizadas por outros agentes.

O Tribunal deve elaborar documento específico para descrever como desenvolver e aplicar cada técnica de análise de dados.

O estágio final da análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes. Não há metodologia única para fazer isso, mas é fundamental que o auditor trabalhe de forma cuidadosa e sistemática na interpretação dos dados e informações coletados. Para essa atividade, é necessário analisar argumentos e afirmações, consultar especialistas e fazer comparações. Também é vital que o auditor adote abordagem crítica e mantenha objetividade com relação às informações disponíveis. Ao mesmo tempo, ele deve ser receptivo a diferentes argumentos e pontos de vista (Issai 3000/68, 72, 2017b).

### 7.3 EVIDÊNCIAS

Evidências de auditoria são elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria, devidamente documentadas, e que devem ser adequadas, relevantes e razoáveis para fundamentar as opiniões e conclusões, em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações (Issai 300/38, 2017a; NAG 1113, 4401.1, 2011). Portanto, a natureza da evidência de auditoria necessária para chegar a conclusões na auditoria operacional é determinada pelo objeto, pelo objetivo e pelas questões de auditoria (Issai 300/38, 2017a).

As evidências são dados e informações obtidas durante a auditoria e usadas para fundamentar os achados. O conjunto de achados irá respaldar as conclusões do trabalho (OAG/4.74, 2004). A equipe deve esforçar-se para obter evidências de diferentes fontes e de diversas naturezas, porque isso fortalecerá as conclusões (Issai 300/30, 2017a; OAG/1051, 7021, 2015; NAO/2.21, 2003).

A equipe deve utilizar o ceticismo profissional, mas também deve estar receptiva e disposta a inovar para determinar a quantidade e o tipo de evidências necessárias para atender

aos objetivos e ao Projeto de Auditoria de forma adequada (Issai 3000/77, 2017b; NAG 4409.3.1, 2011; OAG/4.74.2, 2004). Para isso, é necessário que as evidências tenham alguns atributos. São eles (Issai 3200/74, 2016; OAG/1051, 2015):

a) validade - refere-se à extensão a que a evidência é uma base significativa e sensata para medir o que está sendo avaliado. Em outras palavras, a validade refere-se à medida em que a evidência representa o que se pretende representar;

b) confiabilidade - refere-se à garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que: é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente;

c) relevância - a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios, objetivos e questões de auditoria;

d) suficiência - é a medida da quantidade de evidências obtidas para persuadir o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto auditado, o risco de auditoria e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. A existência de auditorias anteriores também indica essa necessidade.

As evidências podem ser produzidas diretamente pelos auditores (entrevista, grupo focal, observação, inspeção), obtidas no órgão ou entidade auditado (informações provenientes de bases de dados, relatório da auditoria interna) ou com terceiros de fonte inquestionável (dados estatísticos nacionais, documentos oficiais) (TC-PT/3.3.3, 2016).

As evidências podem ser classificadas em quatro tipos (Issai 3200/49, 2016; NAG 4409.5, 2011; OAG/4045, 2015):

a) física - é obtida por inspeção ou observação de pessoas, locais ou eventos. Pode ser obtida por meio de observação silenciosa (ver e ouvir o funcionamento de uma atividade), experimentos (nível de segurança de dados computadorizados), fotografias<sup>21</sup>, vídeos, mapas.

---

<sup>21</sup> Deve-se tomar certos cuidados ao inserir fotografias como evidências nos relatórios. Onde imagens de pessoas são usadas, deve-se tentar garantir que a aparência dos indivíduos seja adequadamente diversificada, ou seja, que os indivíduos não possam ser identificados nas fotos (NAO/3.6, 2003).

Evidências físicas costumam causar grande impacto. A fotografia de uma situação insalubre ou insegura, por exemplo, pode ser mais convincente que uma longa descrição;

b) documental - é o tipo mais comum de evidência. Pode estar disponível em meio físico ou eletrônico. É obtida de informações já existentes, tais como ofícios, memorandos, correspondências, contratos, extratos, relatórios. A evidência documental pode vir de dentro do ente auditado (alta administração, setores envolvidos, auditoria interna) ou externamente a ele (clientes, fornecedores, outros atores interessados, outras auditorias realizadas pelo TCE/SC ou por outros órgãos de fiscalização). É necessário avaliar a confiabilidade e a relevância dessas informações com relação aos objetivos da auditoria. As evidências obtidas por e-mail também são válidas, porém os e-mails devem ser armazenados nos arquivos de documentação da auditoria;

c) testemunhal - obtida por meio de entrevistas, grupos focais, questionários, pareceres de especialistas. Para que a informação testemunhal possa ser considerada evidência, e não apenas contextualização, é preciso corroborá-la, por meio de confirmação por escrito do entrevistado<sup>22</sup> ou existência de múltiplas fontes que confirmem os fatos; e

d) analítica - obtida por meio de análises, comparações e interpretações de dados e informações já existentes. Este trabalho pode envolver análise estatística, simulações e modelagem de dados quantitativos, *benchmarking* (avaliação comparativa) e análise de conteúdo (de dados qualitativos). É o tipo de evidência mais difícil de se obter, pois, normalmente, requer o uso de processamento computacional.

As evidências devem ser suficientes e adequadas no sentido de se tornarem persuasivas e não conclusivas (Issai 300/38, 2017a; Issai 3000/107, 2017b). Ao exercer um julgamento profissional, os auditores devem se perguntar se o peso coletivo das evidências é suficiente para persuadir uma pessoa de que as observações e conclusões são válidas e de que as recomendações são apropriadas, caso contrário, dificilmente os jurisdicionados irão implementar as mudanças necessárias (REICHBORN-KJENNERUD; VABO, 2017). Por outro lado, é fundamental que se tenha em mente a relação custo *versus* benefício de obter-se a evidência, especialmente quando já se têm evidências robustas (OAG/4.76, 2004).

A equipe de auditoria deve avaliar se a falta de evidências apropriadas e suficientes deve-se à falha na estratégia metodológica ou a deficiências do objeto de auditoria, a exemplo de falhas dos controles internos ou problemas operacionais e estruturais. No primeiro caso,

---

<sup>22</sup> Isso pode ser feito obtendo assinaturas nas notas da equipe de auditoria ou por e-mail e deve ocorrer em, no máximo, duas semanas após a data da entrevista (OAG/4.79.1, 2004).

pode ser necessário modificar a estratégia metodológica ou revisar o objetivo da auditoria e seu escopo. No segundo, os problemas identificados são achados de auditoria.

A equipe de auditoria deve considerar que algumas evidências podem apresentar problemas ou fragilidades. Os principais referem-se a evidências:

- a) baseadas em apenas uma fonte;
- b) testemunhais não corroboradas por documento ou observação;
- c) cujo custo de obtenção não atende a critérios de custo-benefício;
- d) provenientes apenas do gestor ou da equipe auditada;
- e) cuja única fonte é parcial com relação ao resultado do trabalho;
- f) obtidas de amostras não-representativas;
- g) relacionadas à ocorrência isolada;
- h) conflitantes.

Existem algumas técnicas que podem contribuir para a obtenção de evidências mais robustas. Uma delas é a circularização, que consiste na obtenção de dados ou informações junto a terceiros ou de fonte interna independente para confirmar as evidências colhidas com o auditado (NAG 4402.2.8, 2011). Outra é a conciliação, que põe de acordo ou combina diferentes elementos, por meio de um conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informações, a fim de certificar-se da igualdade de ambos e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas (NAG 4402.2.3, 2011).

Um desafio que os auditores frequentemente enfrentam é como fornecer provas suficientes e adequadas de que algo que não existe (por exemplo, demonstrar que a entidade auditada não fornece treinamento para uma categoria específica de funcionários). Nessas circunstâncias, é particularmente importante que os auditores usem múltiplas fontes de evidência. Nesse exemplo, pode-se buscar a evidência testemunhal dos funcionários de que não receberam capacitação e corroborar com a evidência documental por meio das relações de cursos ofertados e seus participantes (OAG/4.77, 2004).

#### 7.4 ACHADO DE AUDITORIA

Achado de auditoria é a medida de desvio entre a situação encontrada e o critério. Achados são situações verificadas pelo auditor durante a execução da auditoria que serão usadas para responder às questões de auditoria. Pode ocorrer, entretanto, de surgirem achados que não estavam no escopo previamente definido para a auditoria. Nessas situações, a equipe pode optar

em alterar o planejamento da auditoria e relatar o achado no relatório de auditoria (TC-PT/3.2.2, 2016) ou comunicar a Diretoria competente pela auditoria de conformidade do órgão ou entidade auditado para as providências que julgar cabíveis.

Os auditores operacionais devem fornecer achados baseados em evidência suficiente e apropriada e administrar de forma ativa o risco de relatórios inadequados (Issai 300/21, 2017a). Se o auditor verificar que o desempenho não atende aos critérios, deve ser realizada uma investigação mais aprofundada para garantir que quaisquer observações e conclusões resultantes sejam significativas, justas e fundamentadas e que as recomendações tenham o potencial de resultar em melhorias importantes no desempenho do objeto auditado (OAG/4.83, 2004).

Não é necessário que todos os desvios sejam relatados como achados de auditoria. Somente aqueles mais significantes justificam-se como achado. Também deve-se observar que as ações em andamento no órgão ou entidade auditado para a solução do problema devem constar do relatório de auditoria (OAG/4.86, 2004), sejam elas provenientes ou não do trabalho de auditoria (TC-PT/3.1, 3.3.4, 2016).

Achados de auditoria confiáveis são obtidos a partir de múltiplos tipos de evidências que, juntos, fornecem uma mensagem consistente (OAG/4045, 2015). Um bom estudo normalmente irá combinar dados quantitativos e qualitativos para fornecer evidências adequadas e suficientes para apoiar os achados (NAO/2.19, 2003).

O achado contém os seguintes atributos (TC-PT/3.3.4, 2016):

- a) critério (o que deveria ser);
- b) evidência / situação encontrada (o que é);
- c) causa (razão do desvio com relação ao critério);
- d) efeito (consequência da situação encontrada).

**Exemplo de achado de auditoria:**

**Achado:** Carência de 931 agentes penitenciários em atividade para atender o parâmetro definido pelo Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária.

**Critério:** O artigo 1º da Resolução nº 09/2009, do Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária, define a proporção de 1 (um) agente penitenciário em atividade para cada 5 (cinco) presos.

**Condição:** Há 1.544 agentes penitenciários em atividade nos estabelecimentos penais, diante da necessidade de 2.475 para atender ao critério, levando ao déficit de 931 profissionais.

**Causas:**

- Crescimento constante da população carcerária.
- Não contratação de novos profissionais para ocupar os cargos vagos e atender a demanda.

**Efeitos:**

- Sobrecarga de trabalho dos agentes penitenciários em atividade.
- Pagamento de diárias aos agentes penitenciários em folga para completar a equipe de outros estabelecimentos penais.

Nem sempre é obrigatório identificar todos os quatro atributos do achado. Por vezes, não é possível identificar com segurança as causas da situação encontrada, pois essa identificação necessitaria de investigações que requerem metodologia sofisticada, extrapolando o escopo, os custos ou o cronograma da auditoria.

Os auditores também devem avaliar os efeitos do achado. Quando possível, esses efeitos devem ser quantificados (NAG 4111.3.4, 2011). No exemplo acima, poder-se-ia ter calculado o custo com o pagamento das diárias aos agentes penitenciários no último exercício comparado ao custo de um profissional contratado regularmente. Se o efeito já ocorreu, é importante verificar se foram tomadas providências para evitar que ele volte a acontecer.

## 7.5 MATRIZ DE ACHADOS

As constatações e informações obtidas durante a execução da auditoria, bem como as propostas de conclusões (recomendações e determinações), são registradas na Matriz de Achados.

A Matriz de Achados é instrumento útil para subsidiar e nortear a elaboração do relatório de auditoria, porque permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados. Os itens que compõem a Matriz de Achados estão apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 - Modelo de Matriz de Achados.

<b>Achado</b>	<b>Critério</b>	<b>Evidências e Análises</b>	<b>Causas</b>	<b>Efeitos</b>	<b>Recomendações ou Determinações</b>	<b>Benefícios esperados</b>	<b>Referência à documentação de auditoria</b>

Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria Operacional do TCU, 2010

### *Achado e critério*

Achados são constatações de maior relevância, identificadas na fase de execução. É a discrepância entre a situação encontrada (o que é) e o critério (o que deve ser).

Critério é o padrão usado para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. Os auditores devem estabelecer critérios adequados que correspondam às questões de auditoria e sejam relacionados aos princípios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e sustentabilidade (Issai 300/27, 2017a; Issai 3000/45, 2017b).

### *Evidências e análises*

Evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis (Issai 100/49, 2016b).

As evidências e as análises demonstram a situação encontrada e correspondem ao resultado da aplicação dos métodos de coleta e análise de dados e seu emprego na produção de evidências (NAG 4111.3.2, 2011). De forma sucinta, devem ser indicadas as técnicas usadas para tratar as informações coletadas durante a execução e os resultados obtidos.

### *Causas*

A causa consiste nas razões e nos motivos que levaram ao desvio ou descumprimento do critério (NAG 4111.3.3, 2011). As causas podem ser relacionadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, ou estar fora do controle ou da influência do gestor. A identificação de causas requer evidências e análises robustas, assim, a mera alegação do auditado não é suficiente para identificar a causa (TCE/SC, Portaria TC nº 670/2015, Anexo único/3).

A causa do achado de auditoria é a base para as determinações e recomendações, ou seja, as deliberações conterão as medidas consideradas necessárias para sanear as causas do desempenho insuficiente (Issai 300/27, 2017a). Se houver múltiplas causas para um mesmo achado, a equipe deve identificar aquela que, se modificada, poderá prevenir situações similares. Deve-se considerar, ainda, a possibilidade de a causa identificada estar fora do controle do auditado, fazendo com que o foco das deliberações transcenda o responsável pelo objeto da auditoria.

Nas situações em que não é possível identificar a causa, deve ser inserida a expressão "não identificada" na Matriz de Achados e a determinação ou recomendação deve direcionar-se ao achado.

### *Efeitos*

Efeitos são as reais consequências relacionadas às causas e aos correspondentes achados (NAG 4111.3.4, 2011). Eles podem ser identificados como o que já ocorreu ou, ainda, como provável impacto futuro com base no raciocínio lógico, porém, neste último, o auditor deve ter parcimônia ao mencioná-los (Issai 3200/90, 2016).

Os efeitos de auditoria podem ser pretendidos ou não intencionais. Ambos devem ser observados pelos auditores, especialmente quando o responsável pelo objeto auditado parecer ignorar os efeitos não pretendidos (Issai 3100/48, 2017c). Além disso, os efeitos podem ser uma medida da relevância do achado, assim, quanto maiores ou mais significativos forem, mais relevante é o achado de auditoria.

Sempre que possível, deve-se mensurar o efeito associado ao achado de auditoria, tanto em termos quantitativos como qualitativos. Por exemplo, no caso de processos antieconômicos, aquisições mal planejadas ou equipamentos improdutivos, os efeitos podem ser estimados em valores monetários. Já os efeitos decorrentes de procedimentos ineficientes, recursos ociosos

ou gerenciamento deficiente podem ser dimensionados em termos de descumprimento de prazos e de desperdício de recursos físicos. Os efeitos qualitativos também devem ser mencionados, como deficiência de controle, decisões inadequadas ou má qualidade do bem ou serviço oferecido.

### *Recomendações ou determinações*

Quando a equipe constata que o achado é relevante, ela elabora determinações e recomendações direcionadas à origem ou causa dos problemas diagnosticados (Issai 300/40, 2017a; NBASP 10/31, 2015). A determinação é feita quando detectado descumprimento de norma, enquanto que a recomendação indica uma oportunidade de melhoria na gestão ou processo, sem que haja norma disciplinadora.

As recomendações devem ter conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria e devem ser capazes de agregar valor (Issai 300/40, 2017a).

Sugere-se parcimônia na quantidade de deliberações e priorização para solução dos principais problemas. O número excessivo de recomendações e determinações pode desviar o foco do gestor da adoção de providências que sanem as principais deficiências do objeto auditado, além de dificultar o monitoramento das deliberações e levar a uma relação inadequada de custo *versus* benefício de auditoria. Nesse sentido, somente as falhas graves e deficiências significativas, e não necessariamente cada achado de auditoria, devem ser abordadas como recomendações (OAG/4.86, 2004).

Ao formular proposta de deliberação, a equipe deve considerar o custo da implementação e a economia de recursos decorrente, pois o custo não deve superar os benefícios esperados (OAG/4.87, 2004). Bourn (2015) alerta para que seja cuidadosamente ponderada a possibilidade de as recomendações serem compreendidas, apreciadas e postas em prática pelos auditados sem, por exemplo, grandes despesas, para as quais não têm dinheiro, ou mudanças no quadro de recursos que seriam extremamente difíceis de realizar, porque, por exemplo, seriam necessárias mudanças na lei.

Conquanto os aperfeiçoamentos requeridos, e não os meios para alcançá-los, constituam o objetivo das deliberações, convém indicar os aspectos que devem ser examinados pelo gestor na busca de soluções. Dessa forma, as recomendações devem orientar as ações necessárias para atacar as causas dos problemas identificados, porém cabe ao auditado decidir quais serão essas ações (OAG/4.90, 2004).

### *Benefício esperado*

O benefício esperado refere-se às melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações.

Os benefícios podem ser quantitativos e qualitativos. É recomendado que sejam quantificados sempre que possível, a fim de que se demonstre a relação custo-benefício da auditoria e da implementação de suas conclusões.

### *Referência à documentação de auditoria*

A referência à documentação de auditoria demonstra onde a evidência de auditoria pode ser confirmada. Mais detalhes, ver o Capítulo 11 deste Manual.

## **7.5.1 Validação da Matriz de Achados**

Após a elaboração da Matriz de Achados, sua validação é feita por meio da realização do segundo painel de referência com agentes externos ao órgão ou entidade auditada, a exemplo daquele realizado na validação da Matriz de Planejamento (NBASP 12/30, 2015; OAG/5.25, 2004; NAO/1.28, 2003; TC-PT/4.6, 2016). O objetivo principal deste segundo painel é verificar a coerência da matriz apresentada. Nessa ocasião, os participantes são convidados a discutir as principais conclusões, a suficiência das evidências coletadas, a adequação das análises realizadas e a pertinência das propostas de encaminhamento com a equipe de auditoria.

É de suma importância que os terceiros envolvidos na validação da Matriz de Achados sejam cientificados do caráter confidencial dos achados e evidências discutidos nessa reunião (OAG/5.26, 2004). Para isso, deve-se elaborar um Termo de Confidencialidade, o qual será assinado por cada participante do painel.

Após o painel, a Matriz de Achados deverá ser validada pelos gestores, como realizado na validação da Matriz de Planejamento (Issai 3000/129, 2017b; NAG 4111.3.5, 2011; NBASP 12/30, 2015; OAG/3.15, 2004).

Nesse momento, podem ocorrer divergências de opinião entre a equipe de auditoria e o auditado a respeito dos achados e das conclusões (determinações e recomendações). Essas discordâncias devem ser sanadas mediante discussão entre o coordenador da auditoria e o responsável pelo objeto auditado.

Se isso não for possível, deve-se envolver as instâncias superiores do Tribunal de Contas, iniciando-se pelo Coordenador de Controle, seguido pelo Diretor de Controle. Caso ainda não sejam resolvidas as divergências de opinião, isso deve constar do Relatório de Instrução Despacho, bem como os motivos das diferenças de opinião claramente indicadas (Issai 300/34, 2017a; OAG/3082, 2015; NAO/1.24, 2003).

De todo modo, não se devem poupar esforços para que toda discordância seja sanada, pois isso impacta na confiança e credibilidade do trabalho de auditoria operacional e na implementação, pelo gestor, das melhorias necessárias no objeto auditado (REICHBORN-KJENNERUD; VABO, 2017).

## 8 RELATÓRIOS DE AUDITORIA

Os relatórios de auditoria são a forma como os auditores expõem suas análises e conclusões a respeito do objeto auditado.

Para a elaboração de relatórios de auditoria de qualidade e em tempo útil, evitando atividades supérfluas, o quadro conceitual e metodológico que o auditor toma por referência é bem resumido pela sigla SMARTTEST que se refere aos seguintes requisitos (TC-PT/1.1, 2016):

- S - *Sound Judgment* - juízo profissional adequado ao longo do processo de auditoria;
- M - *Methodology* - metodologia adequada;
- A - *Audit Questions* - formulação de uma ou várias questões de auditoria pertinentes que permitam chegar a conclusões;
- R - *Risks* - análise e gestão dos riscos susceptíveis de afetar a elaboração do relatório de auditoria;
- T - *Tools* - utilização dos meios necessários para que a auditoria decorra bem;
- E - *Evidence* - obtenção de evidências suficientes, pertinentes e confiáveis para apoiar as constatações de auditoria;
- S - *Significant* - observada desde a fase de planejamento de conclusões e recomendações significativas/importantes a formular no relatório final;
- T - *Transparency* - adoção de uma abordagem transparente em relação à entidade auditada.

Observadas tais premissas, a equipe de auditoria está apta a desenvolver os relatos da auditoria.

### 8.1 RELATÓRIO DE INSTRUÇÃO DESPACHO

Uma vez validada a Matriz de Achados, deve-se redigir o Relatório de Instrução Despacho com base nas conclusões alcançadas (Issai 100/51, 2016b). Esse relatório de auditoria operacional deve trazer elementos que convençam o auditado e demais leitores e sejam úteis para a gestão do objeto auditado (OAG/8020, 2015), sem perder de vista a objetividade. Nesse sentido, sugere-se que sejam curtos, não ultrapassando 40 páginas, mais os apêndices. Dentro dessas 40 páginas, deve haver um bom equilíbrio entre texto e figuras. Ao redigir um relatório de auditoria, vale a máxima "menos é mais" (NAO/2.28, 2003).

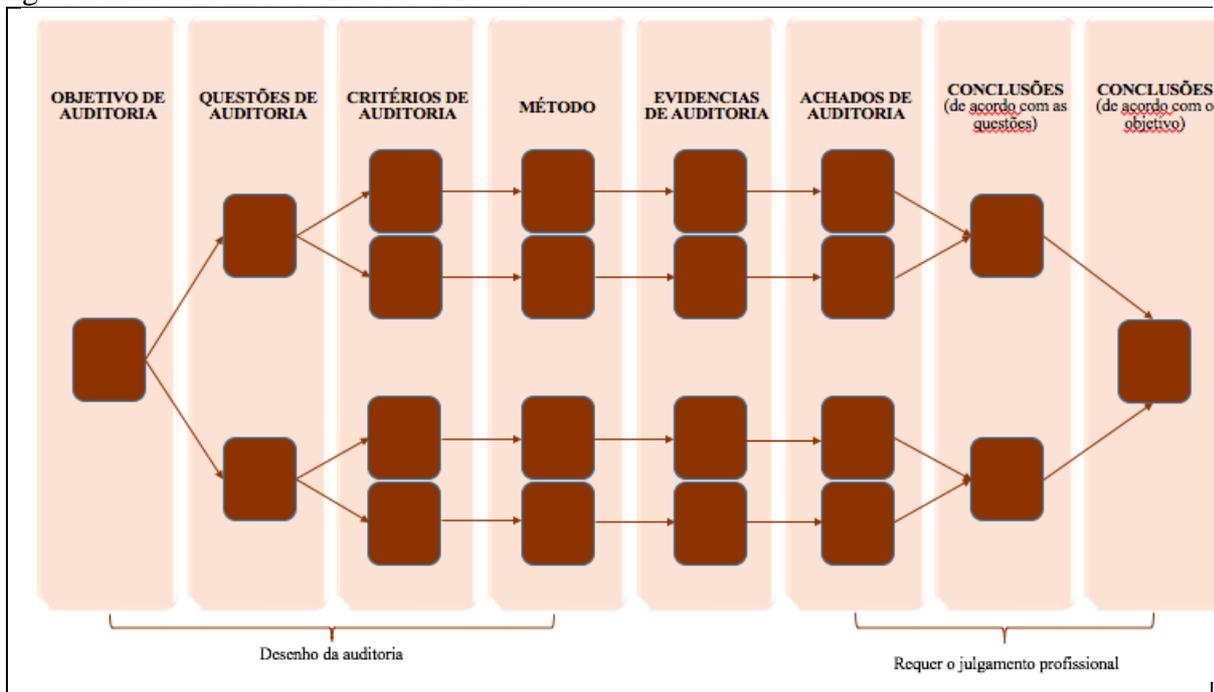
O relatório deve ser oportuno e sua redação, clara, concisa, convincente, coesa, equilibrada e de fácil entendimento pelo leitor (Issai 100/51, 2016b; Issai 300/39, 2017a; Issai 3000/116, 2017b; NAG 4703.1, 2015). Além dessas características, a NAG 4703.1 (2015) dispõe que o relatório de auditoria deve ser preciso, imparcial, objetivo, completo, conclusivo, construtivo e impessoal. Assim, é fundamental que os membros da equipe de auditoria tenham habilidade de escrita com essas qualidades.

Para cumprir sua missão e garantir o seu valor, o Tribunal de Contas precisa ser reconhecido pela sua credibilidade, competência e independência, tornando-se, assim, um modelo para a Administração Pública (NBASP 12/6, 2015) e uma forma de demonstrar isso é por meio dos relatórios de auditoria.

De acordo com o Departamento do Auditor Geral do Canadá (OAG/101, 2015), "O melhor trabalho de auditoria do mundo é desperdiçado se os resultados não forem comunicados de forma clara e correta aos usuários pretendidos da informação".

O relatório de auditoria tem um fluxo lógico (figura 4), com achados, conclusões e recomendações claramente vinculadas ao objetivo, questões e critérios de auditoria (Issai 3200/115, 2016). Soma-se a isso, as causas e efeitos dos achados e os benefícios que se espera obter com a solução dos problemas apontados.

Figura 4 - Fluxo do relatório de auditoria



Fonte: Issai 3200/55 (2016)

Esse relatório baseia-se na e deve conter todos os itens da Matriz de Achados, porém de forma mais detalhada (TCE/SC, Resolução TC nº 79/2013, art. 4º). O relatório deve responder às questões e ao objetivo da auditoria. Em sua estrutura, deve conter os seguintes itens (Issai 300/39, 2017a):

1. Introdução. Capítulo que contextualiza o leitor sobre o tema / objeto auditado, contendo: visão geral do auditado; visão geral da auditoria, com o objetivo geral, questões de auditoria, estratégia metodológica e volume dos recursos fiscalizados.

2. Análise. Sugere-se que o desenvolvimento do relatório contenha um capítulo para cada questão de auditoria. O capítulo deve ser subdividido em subseções que correspondem aos achados de auditoria. A subseção deve conter todos os itens da Matriz de Achados, ou seja, a descrição do critério, das evidências e análises realizadas, as causas e os efeitos do achado, as propostas de melhorias (recomendações e/ou determinações), se for o caso, e os benefícios esperados com a implementação destas. Ao final, escrever uma subseção que apresente, de forma sucinta, todas as análises realizadas que não resultaram em achados e as boas práticas identificadas. Essa forma dá uma visão completa do trabalho realizado sem se delongar demais, para que não se perca o foco da auditoria.

3. Conclusão. A conclusão dá uma visão geral de toda a atividade de fiscalização operacional (NAG 4111.3.6, 2011). A conclusão não é um resumo dos achados de auditoria (OAG/7030, 2015; TC-PT/4.4.2, 2016), ela deve fazer uma relação direta entre as questões e os achados de auditoria e, principalmente, entre os achados e o objetivo da auditoria. Isso significa que deve haver uma conclusão para cada objetivo ou questão de auditoria, uma vez que esta decorre daquele (OAG/Apêndice 1, 2004). Assim, ao final desse capítulo, as questões de auditoria devem ter sido respondidas, bem como deve ser descrito se o objetivo de auditoria foi alcançado, justificadas as razões caso não tenha sido.

4. Proposta de encaminhamento. Este capítulo contém as oportunidades de melhorias identificadas pela equipe de auditoria (recomendações e/ou determinações). Caso a causa do problema esteja fora do controle do auditado, a proposta pode ser direcionada para outro órgão ou entidade, hipótese na qual se recomenda que ela seja discutida com os responsáveis.

Nesse último capítulo propõe-se, ao Relator do processo de auditoria operacional, o encaminhamento do relatório ao(s) jurisdicionado(s), para que lhe(s) seja dada oportunidade formal de manifestação acerca do Relatório de Instrução Despacho (NAG 2411, 4713, 4111.3.5, 2011; NBASP 12/29, 2015). (Lembre-se de que o gestor já se manifestou na validação da Matriz de Achados). O Relator pode conceder a autorização por simples despacho à folha final do

relatório ou mediante documento de circulação interna (TCE/SC, Resolução TC nº 79/2013, art. 4º).

É nesse capítulo que se apõe a data do relatório. Essa data é extremamente importante e não deve ser anterior à data das evidências. A equipe de auditoria deve observar, ainda, toda e qualquer evidência surgida entre o período auditado e a data de encerramento do relatório que possa indicar mudança nos achados e conclusões da auditoria (OAG/8030, 2015). Por fim, são colhidas as assinaturas dos responsáveis pelo relatório - equipe de auditoria, Chefe de Divisão, Coordenador e Diretor de Controle (NAG 4706, 2011).

5. Apêndices. Os apêndices são documentos produzidos pela equipe de auditoria que se constituem em evidências, porém, devido ao tamanho do arquivo (geralmente ocupam várias páginas), não foram inseridos no corpo do relatório.

6. Anexos. São evidências produzidas pelo jurisdicionado ou terceiros, que a equipe de auditoria prefere juntar ao relatório. A critério da equipe, tais evidências podem ser juntadas ao processo de auditoria operacional, o que é mais recomendado. Neste caso, inexisteste este capítulo no relatório.

O relatório deve passar pela revisão de qualidade e, quando aprovado, será encaminhado ao Relator do processo, solicitando a permissão para envio ao jurisdicionado para que ele se manifeste acerca dos achados de auditoria, suas evidências e conclusões (recomendações e determinações) (NAG 2411, 4713, 4111.3.5, 2011; NBASP 12/29, 2015).

O relatório deve ser encaminhado apenso ao ofício endereçado ao gestor responsável pelo objeto auditado para que apresente sua manifestação sobre o Relatório de Instrução Despacho (NAG 4713, 2011). Juntamente com a resposta ao ofício, o jurisdicionado deve enviar uma confirmação por escrito de que forneceu todas as informações que foram solicitadas ou que poderiam afetar significativamente os achados ou as conclusões do relatório. Uma resposta padrão de confirmação deve ser apensada ao ofício encaminhado pelo Tribunal de Contas. Se o auditado se recusar a fornecer a confirmação, o coordenador de auditoria deve entrar em contato com o gestor para saber a causa da recusa. Se ele continuar negando o envio da confirmação, isso deve constar do Relatório de Instrução Plenária/Reinstrução (OAG/8019, 2015).

As equipes são muito mais propensas a elaborar relatórios de forma eficiente se estiverem confiantes sobre a estrutura preferida do relatório, bem como seu conteúdo e tom (NAO/3.6, 2003). Ademais, como objetivos de auditoria variam muito de um trabalho para outro, é importante definir claramente o que constitui um relatório de alta qualidade no contexto específico de um trabalho de auditoria (Issai 300/32, 2017a; Issai 3000/79, 2017b). Para isso, o

Tribunal de Contas deve elaborar documento específico sobre elaboração de relatório de auditoria operacional, detalhando e orientando os auditores a respeito dos requisitos obrigatórios e complementares, assim como das principais características que compõem um relatório de qualidade (Issai 3100/102, 2017c).

É sempre importante ter em mente que os relatórios de auditoria são o que os gestores, a mídia e o público veem sobre o trabalho do Tribunal. Assim, a reputação e a credibilidade da Corte de Contas dependem, em grande medida, da qualidade dos relatórios que ela emite (OAG/5.1, 2004). Da mesma forma, a redação de bons relatórios produz confiança e legitimidade ao TCE/SC, bem como contribui para a adoção de medidas saneadoras pelos gestores (REICHBORN-KJENNERUD; VABO, 2017).

De acordo com o *Value for Money Handbook* (NAO/Apêndice 2, 2003), "Enquanto gastamos grande esforço em planejamento, trabalho de campo e análise, somos julgados pela qualidade do relatório publicado. Os relatórios mais bem sucedidos possuem uma mensagem forte e são apresentados em um estilo brilhante, atraente e acessível".

## 8.2 RELATÓRIO DE INSTRUÇÃO PLENÁRIA / REINSTRUÇÃO

O Relatório de Instrução Despacho é encaminhado ao gestor responsável pelo objeto auditado para sua manifestação e considerações (Issai 3000/129, 2017b; NAG 2411, 4713, 4111.3.5, 2011; NBASP 12/29, 2015; OAG/3.25, 2004). A manifestação do gestor será analisada pela equipe de auditoria para a redação do Relatório de Instrução Plenária / Reinstrução (NAG 4713.2, 2011).

Deve-se observar que essa etapa não é apenas mera formalidade. O auditado pode trazer novas evidências que mudem o entendimento dos auditores com relação às propostas de melhorias ou, até mesmo, sobre os achados de auditoria, que podem ser alterados ou até mesmo sanados (Issai 3000/130, 2017b).

A análise das considerações do gestor pode ser realizada capítulo a capítulo, achado a achado, ou em um capítulo específico do Relatório de Instrução Plenária. A equipe de auditoria e seu coordenador devem decidir em conjunto, ouvida a opinião do Chefe de Divisão, qual o melhor formato de relatório. Isso dependerá, na maior parte das vezes, de como o responsável apresentou sua manifestação. É possível transcrever a manifestação na sua integralidade e literalidade, fazer resumos ou trazer extratos dela para o corpo do relatório. Isso vai depender

do tamanho e da importância do conteúdo da manifestação<sup>23</sup>. Essa decisão deve ser tomada em conjunto pela equipe de auditoria e seu coordenador, ouvida a opinião do Chefe de Divisão, lembrando-se sempre de que o relatório de auditoria deve ser o mais conciso possível.

As discordâncias do gestor quanto aos achados ou determinações e recomendações que não foram suscitadas na validação da Matriz de Achados devem ser sanadas antes da finalização do Relatório de Instrução Plenária. Isso pode ser feito mediante reunião entre a equipe de auditores e/ou coordenador da auditoria e o responsável pelo objeto auditado. Se não for alcançado um acordo, as instâncias superiores do Tribunal de Contas devem se envolver na discussão, iniciando-se pelo Chefe de Divisão, seguido do Coordenador de Controle e Diretor de Controle. Caso ainda não sejam sanadas as divergências de opinião, isso deve constar do Relatório de Reinstrução, bem como os motivos das diferenças de opinião claramente indicados (OAG/Apêndice 1, 2004; NAO/1.24, 2003).

O Relatório de Instrução Plenária é encaminhado para manifestação do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas e, em seguida, para análise e voto do Relator do processo, o qual o levará à apreciação plenária.

O Pleno do Tribunal de Contas poderá decidir pela apresentação, pelo gestor, de um Plano de Ação para sanar as deficiências apontadas no relatório (TCE/SC, Resolução TC nº 79/2013, art. 5º, III). Este plano deverá ser apresentado no prazo definido pelo Pleno. A equipe de auditoria deve analisar o Plano de Ação, elaborando relatório desta análise, o qual será detalhado no Capítulo 10 deste Manual.

---

<sup>23</sup> O Departamento do Auditor Geral do Canadá - OAG (2015) estabeleceu, no Manual de Trabalho Direto, Capítulo 8020 - Recomendações e respostas das entidades, que as respostas do auditado devem ser transcritas em um limite de 200 palavras. Também só serão transcritas respostas que tenham relação direta com a recomendação/determinação e acerca das recomendações /determinações feitas especificamente para a entidade que está se manifestando. Isso quer dizer que, quando há mais de um responsável no processo, se um responsável enviar manifestação sobre recomendação/determinação feita a outro responsável, essa manifestação não deve ser trazida para o corpo do relatório.

## 9 DIVULGAÇÃO DOS RESULTADOS DA AUDITORIA

O Tribunal de Contas deve dar ampla divulgação do resultado de suas ações, inclusive em meio eletrônico, ressalvadas as situações consideradas sigilosas, por leis e regulamentos (NBASP 20/35, 2015).

O Tribunal de Contas tem total liberdade para decidir o momento oportuno de divulgação e publicação de seus relatórios de auditoria, salvo quando houver exigências específicas prescritas em lei (NBASP 10/32, 2015).

A ampla distribuição dos relatórios de auditoria promove a credibilidade da função de auditoria (Issai 300/41, 2017a; NAG 2208.1, 2414, 2011) e incentiva a participação social no processo de fiscalização da Administração Pública. Relatórios devem, portanto, ser distribuídos para as entidades auditadas, o executivo e/ou legislativo e, quando pertinente, tornados acessíveis ao público em geral diretamente e por meio da mídia e de outras partes interessadas (Issai 3000/133, 2017b).

Com esse intuito, a equipe de auditoria deve elaborar o Relatório Resumido de Auditoria e o Tribunal de Contas, utilizar-se dos mais diversos recursos para publicizar os trabalhos de auditoria operacional (NBASP 12/32, 33, 2015).

### 9.1 RELATÓRIO RESUMIDO DE AUDITORIA

Os Tribunais de Contas podem comunicar os resultados de suas auditorias com variações na forma e no conteúdo, dependendo dos destinatários e da finalidade da divulgação, bem como do público-alvo, cabendo às normas específicas disporem acerca de comunicações por outros meios, que não o relatório (NBASP 20/39, 2015).

O Relatório Resumido de Auditoria, também conhecido como Sumário Executivo, é um dos meios de divulgação do trabalho de auditoria, além dos relatórios já citados (NAG 4707.1.3, 2011; NBASP 12/33, 2015; OAG 8090, 2015; TC-PT/4.7, 2016).

Deve ser redigido de forma clara e concisa. Ao escrevê-lo, a equipe deve tentar colocar-se no lugar do leitor, entendendo que este leitor pode ser leigo no assunto (NAG 2208.2, 2011; NBASP 12/31, 2015). Assim, o uso de termos e jargões técnicos deve ser evitado ao máximo e, se necessário, deve ser explicado em notas de rodapé, a fim de dar maior clareza ao texto (NAO/2.29, 2003).

O Relatório Resumido não deve ser uma simples repetição de seções do corpo do Relatório de Instrução Plenária (NAO/3.6, 2003), elaborado como uma "colcha de retalhos".

Sem ser muito detalhado, ele deve fornecer os principais achados e suas conclusões (determinações e recomendações).

Para atrair o interesse e a atenção do leitor, sua redação deve possuir características de notícia, haja vista o objetivo divulgatório desse documento. Por isso, o número de páginas do Relatório Resumido deve ser bastante reduzido e deve-se fazer uso de recursos gráficos, como tabelas, quadros, gráficos e imagens, reduzindo-se a necessidade de elementos textuais ao mínimo necessário.

Também não é necessário que se descrevam todos os achados, mas tão somente os mais relevantes e de maior impacto para a sociedade. Ainda assim, se a equipe desejar, os achados de menor impacto podem ser mencionados ou descritos brevemente em um único e pequeno tópico.

As boas práticas identificadas devem fazer parte do Relatório Resumido, pois considera-se que devem ser compartilhadas. Além disso, a divulgação das boas ações pelo Tribunal de Contas aproxima o jurisdicionado e facilita a aplicação das propostas de melhorias.

O Relatório Resumido de Auditoria, após a revisão de qualidade, é encaminhado para a Assessoria de Comunicação do Tribunal de Contas, onde será feita nova revisão e diagramação para impressão e distribuição.

## 9.2 OUTROS MEIOS DE DIVULGAÇÃO

Outra forma de divulgar as auditorias operacionais é a publicação de todos os Relatórios de Instrução Plenária, Relatórios Resumidos de Auditoria e Relatórios de Monitoramento das auditorias operacionais no endereço eletrônico do Tribunal de Contas, em cumprimento à NBASP 20/40 (2015).

O Tribunal também deve preparar notícias e as encaminhar aos canais de comunicação para divulgação na mídia impressa e virtual como meio de facilitar sua comunicação com a sociedade (NBASP 12/42; 2015; OAG 8090, 2015; NAO/3.6, 2013).

Também é comum que os canais de comunicação procurem este Tribunal para concessão de entrevista acerca dos achados resultantes das auditorias operacionais. De preferência, as entrevistas devem ser concedidas pelo Diretor de Controle da Diretoria em que atua a equipe de auditoria ou seu coordenador, quando a equipe é formada por membros de mais de uma Diretoria (OAG/8.48, 2004).

Tanto as notícias quanto as entrevistas devem contar com o apoio e acompanhamento da Assessoria de Comunicação do Tribunal de Contas.

## 10 PLANO DE AÇÃO E MONITORAMENTO

### 10.1 PLANO DE AÇÃO

Considerando que o gestor tem a responsabilidade de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria, cabe a ele apresentar as medidas a adotar e o respectivo cronograma. Isso é feito por meio do Plano de Ação (NAG 4805, 2011).

O Plano de Ação é um documento apresentado pelo gestor ao Tribunal de Contas, pelo qual são formalizadas as ações que serão tomadas para atender as deliberações propostas no sentido de corrigir os problemas identificados durante a auditoria. Envolve, basicamente, um cronograma em que são definidos responsáveis, atividades e prazos para a implementação das deliberações (TCE/SC, Resolução TC nº 79/2013, art. 6º; NAG 4805.1, 2015). Esse instrumento norteia o processo de monitoramento e tende a aumentar sua efetividade.

Quadro 3 - Modelo de Plano de Ação

Órgão:		Processo:	Decisão n.:
Assunto:			
Determinação ou Recomendação	Medida(s) a ser(em) adotada(s)	Prazo para implementação	Responsável (is)
Descrever o item da Decisão com a determinação ou recomendação.	Elencar as medidas que serão adotadas para implementar a recomendação ou determinação.	Descrever o prazo final para cada uma das medidas a serem adotadas.	Indicar o responsável para cada uma das medidas a serem adotadas.

Fonte: Elaborado pela autora

O Plano de Ação deverá ser elaborado pelos gestores e apresentado ao TCE/SC no prazo estipulado na Decisão Plenária. É interessante que representantes da equipe de auditoria possam orientar o processo de construção do Plano, para que o documento apresentado atenda às necessidades de monitoramento e abranja medidas satisfatórias para solucionar os problemas identificados. Essa interação pode ser viabilizada por meio de reuniões com os gestores. O resultado esperado desse esforço é que o Plano de Ação seja exequível.

Uma vez recebido, o Plano de Ação será analisado pela equipe de auditoria, a qual elaborará o Relatório de Análise do Plano de Ação (TCE/SC, Resolução TC nº 79/2013, art. 7º). Esse relatório pode concluir pela aprovação do plano, pela aprovação com ressalvas ou pela rejeição. Esta última hipótese deve ser evitada ao máximo, mediante as reuniões com o gestor para auxiliar na elaboração do Plano.

O Relatório de Análise do Plano de Ação seguirá o trâmite do Relatório de Instrução Plenária, culminando em uma Decisão Plenária. Nessa Decisão, serão definidos prazos para o gestor apresentar Relatórios de Acompanhamento ao Tribunal de Contas (TCE/SC, Resolução TC nº 79/2013, art. 8º), os quais devem ser condizentes com e razoáveis para a implementação das ações necessárias pelo jurisdicionado (Issai 3200/148, 2016).

O Relatório de Acompanhamento é o documento em que o responsável pelo órgão ou entidade auditada demonstra as ações desenvolvidas para o cumprimento do compromisso assumido no Plano de Ação ou os motivos de não terem sido adotadas as ações corretivas (NBASP 20/17, 2015). Esse relatório será a base para o monitoramento da deliberação do Tribunal.

## 10.2 MONITORAMENTO

Monitoramento é o instrumento utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações prolatadas em processo de auditoria operacional e os resultados delas advindos (TCE/SC, Resolução TC nº 79/2013, art. 9º; NAG 4801.1, 2011).

O Tribunal de Contas deve implantar um sistema de monitoramento com o objetivo de aferir o grau de atendimento de suas determinações e recomendações e de assegurar que os órgãos e as entidades auditadas sigam adequadamente suas deliberações (NAG 4801.3, 2011; NBASP 10/33, 2015), bem como para verificar se as ações adotadas têm contribuído para o alcance dos resultados desejados, identificar/mensurar os benefícios aferidos com a auditoria e dar retorno à sociedade (NBASP 12/78, 2015).

O gestor deve apresentar, ao Tribunal de Contas, Relatório(s) de Acompanhamento do Plano de Ação, na(s) data(s) estipulada(s) na Decisão que julgou o Relatório de Análise do Plano de Ação, a fim de que se possa efetuar o monitoramento.

Caso a Decisão do TCE/SC determine a apresentação de mais de um Relatório de Acompanhamento, cada Relatório constituirá um Processo de Monitoramento (PMO), os quais resultarão em monitoramentos parciais e monitoramento final. Para que ocorra, a atividade de monitoramento deve fazer parte da Programação de Fiscalização, assim como ocorre com a atividade de auditoria.

A Issai 300/42 (2017a) alerta que o monitoramento vai além da análise de cumprimento de determinações e implementação de recomendações. O foco do monitoramento é determinar se os problemas originalmente identificados foram resolvidos ou não. Pode ocorrer, inclusive,

de os problemas deixarem de existir sem qualquer intervenção do jurisdicionado, pois as questões evoluem ou se modificam com o tempo (OAG/6.2, 2004).

A ação de monitoramento é semelhante a de auditoria, contendo as etapas de planejamento, execução e relatório.

A fim de tornar mais fácil para os auditores apreciar se as medidas tomadas pelos gestores são ou não adequadas frente às deliberações, preferencialmente, o monitoramento deve ser conduzido pela mesma equipe que realizou a auditoria. Se isso não for possível, ao menos o coordenador da equipe de monitoramento deve ser um dos membros da equipe original (OAG/6.8-6.9, 2004). Quando nem isso for possível, a equipe do monitoramento deve se reunir com os Auditores Fiscais de Controle Externo que realizaram a auditoria para obter maior compreensão do objeto auditado e suas conclusões (OAG/6.10, 2004).

No monitoramento, deve-se avaliar o impacto da auditoria (NAG 4801.3, 2011; NAO/2.38, 2003). Isso pode ser feito, medindo-se o percentual de cumprimento das determinações e implementação das recomendações feitas pela auditoria. Outra forma de medir o impacto da auditoria é avaliar os benefícios gerados para o auditado pela solução dos achados de auditoria (NAG 4113, 2011), os quais podem ser quantitativos ou qualitativos, com ou sem expressão financeira (NAG 4801.3, 2011; NAO/2.40, 2003). Os quantitativos são mais fáceis de medir, como, por exemplo, a redução nas despesas com estocagem após a instalação de sistema de controle de estoques. Já os benefícios qualitativos nem sempre são passíveis de mensuração, como o incremento na satisfação do usuário do serviço de saúde (benefício qualitativo) após redução do tempo de espera para consulta (benefício quantitativo). Quando possível, deve ser indicada a quantificação financeira desses benefícios (NAG 4801.3.1, 2011).

Os monitoramentos parciais podem contemplar a análise de implementação e cumprimento de todas as deliberações dispostas no Plano de Ação ou somente daquelas que tiverem o prazo expirado ou, ainda, daquelas que tiverem prazo em curso, porém o Relatório de Acompanhamento enviado pelo gestor traz indícios de que as medidas propostas não serão colocadas em prática a tempo (OAG/6.3, 2004). A decisão sobre monitorar ou não todas as deliberações deve ser tomada em conjunto pela equipe de auditoria e seu coordenador, devendo ser consultados o Chefe de Divisão, o Coordenador de Controle e o Diretor de Controle.

As seguintes perguntas podem auxiliar na decisão de monitorar ou não todas as recomendações ou determinações (OAG/6.3, 2004):

- O órgão ou entidade teve tempo suficiente para abordar as questões levantadas originalmente?
- As determinações ainda persistem (a norma está em vigor)?

- As recomendações ainda são relevantes?
- Os achados de auditoria inicialmente identificados evoluíram com o tempo?
- Do ponto de vista de risco, quais são os principais problemas/achados para monitoramento?

O monitoramento final deve analisar todas as deliberações dispostas na Decisão do Tribunal de Contas e no Plano de Ação, a fim de que se dimensione o impacto da auditoria (TCE/SC, Resolução TC nº 79/2013, art. 11), tanto na ótica do gestor, quanto do próprio Tribunal. Nessa última, a avaliação de impacto da auditoria serve como ferramenta de autoavaliação e pode contribuir para melhor conhecimento e melhores práticas na Corte de Contas (Issai 3200/147, 2016).

### **10.2.1 Relatório de Monitoramento**

O Relatório de Monitoramento deverá ser documento autônomo, ou seja, deverá conter informações suficientes, de forma que não seja necessária a leitura do relatório de auditoria e de outros relatórios de monitoramento para o entendimento do tema. O Relatório de Monitoramento tem por objetivos: apresentar a situação de implementação das deliberações; demonstrar, analiticamente, o benefício efetivo decorrente dessa implementação; mensurar o custo-benefício da auditoria.

Também pode ocorrer de surgirem novos achados relacionados ao objeto da auditoria durante o monitoramento, os quais, se significativos, não devem ser ignorados pelos auditores (OAG/6.3, 2004). Esses novos achados podem ser incorporados ao Relatório de Monitoramento, constituindo novo capítulo, ou comunicados à Diretoria de Controle responsável em realizar auditoria de conformidade no órgão ou entidade. Tal decisão deve ser tomada em conjunto pela equipe de auditoria e seu coordenador, ouvidos o Chefe de Divisão, Coordenador de Controle e Diretor de Controle.

A versão preliminar do Relatório de Monitoramento parcial ou final deve ser enviada aos gestores para que eles sejam cientificados sobre as conclusões da equipe de auditoria (NBASP 10/34, 2015) e possam agregar comentários e sugestões que julguem pertinentes sobre as constatações da equipe. A análise desses comentários será incorporada à versão final do Relatório de Monitoramento parcial ou final.

O Relatório de Monitoramento deverá conter os seguintes capítulos:

1. Introdução - Esclarece ao leitor todo o processo de auditoria, desde a proposição do tema, passando pelas decisões de apresentação e aprovação do Plano de Ação, prazos e datas de entrega do(s) Relatório(s) de Acompanhamento(s) pelo gestor.

2. Análise do cumprimento das determinações e implementação das recomendações - Este capítulo pode ser dividido por entidade/órgão gestor, quando houver mais de um, e, dentro de cada um deles, subdividido em duas seções: Determinações e Recomendações. Caso seja apenas um gestor, utilizar apenas a divisão por essas duas seções. Cada seção será fracionada conforme o número de determinações e recomendações que estejam em análise no monitoramento em curso. Deve-se transcrever as medidas a serem adotadas e o prazo dispostos pelo gestor no Plano de Ação. Em seguida, traz-se o texto do Relatório de Acompanhamento em análise e anteriores, se houver. Na sequência faz-se a análise, a qual deve conter: descrição do que foi encontrado na auditoria e o critério que não foi atendido, que resultou no achado; resumo das análises e conclusão dos monitoramentos anteriores, se houver; análise dos argumentos e documentos trazidos no Relatório de Acompanhamento do monitoramento em curso; análise de outros documentos solicitados e/ou coletados no monitoramento e dos dados obtidos nos trabalhos de campo. Por fim, a equipe conclui o item, em que deve emitir opinião fundamentada sobre a implementação da recomendação ou cumprimento da determinação.

3. Considerações finais - Inicialmente deve fornecer uma conclusão, com a opinião geral dos auditores se estão satisfeitos ou não com o progresso alcançado (OAG/6.15, 2004). Em seguida, apresenta-se um quadro resumo e representações gráficas acerca da implementação das recomendações e/ou cumprimento das determinações, conforme exemplificado no quadro 4.

Se houver determinações com prazo decorrido e que não foram cumpridas, tampouco justificadas pelo gestor, deve-se abrir seção para explicar sobre a responsabilidade dos gestores, evidenciando os responsáveis pelo cumprimento, desde a apresentação do Plano de Ação até o prazo para envio do último Relatório de Acompanhamento.

Quadro 4 - Exemplo de quadro resumo das conclusões das deliberações

Situação da recomendação	1º Monitoramento		2º Monitoramento	
	Itens da Decisão nº 0525/2011	Percentual	Itens da Decisão nº 0525/2011	Percentual
Implementada	-	0,00%	6.2.2.7	9,10%
Em implementação	6.2.2.2, 6.2.2.3, 6.2.2.4, 6.2.2.8 e 6.2.2.10	45,45%	-	0,00%
Parcialmente implementada	-	0,00%	6.2.2.2, 6.2.2.4, 6.2.2.5 e 6.2.2.8	36,36%
Não implementada	6.2.2.1, 6.2.2.5, 6.2.2.6, 6.2.2.7, 6.2.2.9 e 6.2.2.11	54,54%	6.2.2.1, 6.2.2.3, 6.2.2.6, 6.2.2.9, 6.2.2.10 e 6.2.2.11	54,54%

Fonte: TCE-SC. Relatório DAE 003/2015, do segundo monitoramento no Sistema de Esgotamento Sanitário de Balneário Camboriú. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/Monitoramento\\_Segundo\\_ETE\\_BC.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/Monitoramento_Segundo_ETE_BC.pdf)>. Acesso em 06 jul 2017.

4. Conclusão - Descreve as conclusões de implementação e de cumprimento por entidade/órgão auditado, aponto, em cada uma delas, o número do item da decisão que determinou a apresentação do Plano de Ação e seu conteúdo de forma resumida. Finaliza com a proposta de encaminhamento do relatório e voto aos gestores e outros atores interessados no objeto auditado.

#### **Exemplo de parágrafo da conclusão do relatório de monitoramento:**

Conhecer as determinações que foram cumpridas pela Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú e pela Empresa de Água e Saneamento daquele Município, constante da Decisão nº 0525/2011: item 6.2.1.4 - Utilizar os próprios funcionários na operação da ETE Nova Esperança (item 2.1.4 do Relatório DAE); item 6.2.1.10 - Instituir a política municipal de saneamento básico, em adequação ao disposto nos arts. 9º da Lei nº 11.445/2007 e 23 do Decreto nº 7.217/2010 (item 2.1.10 do Relatório DAE); item 6.2.1.13 - Criar ou delegar a regulação dos serviços de esgotamento sanitário, de acordo com os arts. 8º e 9º, II, da Lei nº 11.445/2007 e 31 do Decreto nº 7.217/2010 (item 2.1.13 do Relatório DAE).

Para a conclusão de cada subseção do Capítulo 2, quando a deliberação for uma recomendação, a equipe deve adotar a seguinte classificação:

a) implementada - utilizada nos relatórios parciais quando tratar-se de ação única e definitiva que solucionou o achado de auditoria e no relatório final de monitoramento quando as medidas adotadas atenderam a recomendação.

b) em implementação - utilizada nos relatórios parciais de monitoramento quando tratar-se de ação contínua, que deve ser monitorada pelo Tribunal de Contas até o relatório final de monitoramento, ou quando o gestor demonstrar ter implementado parte das medidas a serem adotadas dispostas no Plano de Ação, sem ter sanado todo o problema detectado na auditoria, porém apresentou evolução significativa em direção à solução.

c) parcialmente implementada - utilizada no relatório final de monitoramento quando não foram adotadas todas as medidas dispostas no Plano de Ação, porém houve evolução significativa em direção à solução.

d) não implementada - utilizada nos relatórios parciais e no relatório final de monitoramento quando o gestor não adotou qualquer medida disposta no Plano de Ação ou quando as ações realizadas não demonstraram avanço significativo para a resolução do problema.

e) prejudicada - utilizada tanto nos relatórios parciais quanto no relatório final de monitoramento quando não houver mais razões para a existência da recomendação, como, por exemplo, mudanças no modo operativo do objeto auditado, surgimento de fatores externos que impeçam a adoção das medidas propostas.

Caso a deliberação tenha sido uma determinação, a conclusão da equipe de monitoramento deverá seguir a seguinte classificação:

a) cumprida - utilizada nos relatórios parciais quando tratar-se de ação única e definitiva que solucionou o achado de auditoria e no relatório final de monitoramento quando as medidas adotadas atenderam a determinação.

b) em cumprimento - utilizada nos relatórios parciais de monitoramento quando tratar-se de ação contínua, que deve ser monitorada pelo Tribunal de Contas até o relatório final de monitoramento, ou quando o gestor demonstrar ter implementado parte das medidas a serem adotadas dispostas no Plano de Ação, sem ter sanado todo o problema detectado na auditoria, porém apresentou evolução significativa em direção à solução e ao cumprimento da determinação.

c) parcialmente cumprida - utilizada no relatório final de monitoramento quando não foram adotadas todas as medidas dispostas no Plano de Ação, porém houve evolução significativa em direção à solução e ao cumprimento da determinação.

d) não cumprida - utilizada nos relatórios parciais e no relatório final de monitoramento quando o gestor não adotou qualquer medida disposta no Plano de Ação ou quando as ações realizadas não demonstraram avanço significativo para a resolução do problema e cumprimento da determinação.

e) prejudicada - utilizada tanto nos relatórios parciais quanto no relatório final de monitoramento quando não houver mais razões para a existência da determinação, como, por exemplo, revogação da legislação que embasou a determinação sem substituição por nova legislação.

A forma como é avaliado o progresso das recomendações e determinações deve estar clara para o auditado. Por isso, ele deve ser cientificado sobre tais critérios de avaliação desde o início do monitoramento ou, até mesmo, antes do envio do Relatório de Acompanhamento (OAG/6.7, 2004).

Ao final do relatório, deve constar um quadro resumo de implementação das recomendações e de cumprimento das determinações. Quando houver número significativo de recomendações e determinações, sugere-se utilizar, também, representações gráficas.

O relatório elaborado pela equipe de monitoramento será encaminhado para o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas para emissão de parecer e para o Relator do Processo, para elaboração de voto, o qual será submetido à apreciação plenária.

## 11 DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

Os exames realizados pelos profissionais de auditoria devem ser documentados, conforme conceito estabelecido na NAG 1105 (2011)<sup>24</sup>, preparados pelo profissional de auditoria governamental ou sob sua supervisão direta, e devidamente revisados pelo responsável pelo trabalho. A documentação de auditoria também é denominada de "papéis de trabalho" (NAG 4408, 2011).

O Manual de Auditoria de Resultados do Tribunal de Contas de Portugal (TC-PT/3.5, 2016) define papéis de trabalho como "toda a documentação e informação relevante recolhida e gerada durante a auditoria e podem ter a forma física ou eletrónica".

Alguns atributos básicos devem ser observados na elaboração da documentação de auditoria, independentemente do meio de sua preparação. São eles: escorreitos, objetivos, concisos, claros, completos, exatos e conclusivos (NAG 4408.9.1, 2011). A definição de cada atributo está nas NAGs 4408.9.1.1 a 4408.9.9.7 (2011). Para alcançar bons resultados, devem ser de carácter geral, nunca particular (NAG 4408.9, 2011).

O auditor deve documentar a auditoria de maneira suficientemente completa e detalhada (Issai 3000/86, 2017b). Ao atender esse requisito, a documentação de auditoria permite, a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência de auditoria obtida para fundamentar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional e as respectivas conclusões (Issai 100/42, 2016b; Issai 300/34, 2017a; Issai 3000/87, 2017b; NAG 4408.9.9, 2011). Para que isso ocorra, deve-se fazer a referência dos documentos físicos e eletrônicos (NAG 4408.12, 2011), sejam eles provenientes do auditado ou agentes externos, sejam produzidos pela equipe de auditoria.

Desde a primeira etapa da auditoria, os auditores devem preparar a documentação de auditoria, registrando a qual etapa os documentos adicionados ao arquivo se referem (Issai 3000/88, 2017b). Fazer essa atividade concomitantemente ao andamento da auditoria reduz o risco de documentos imprecisos, além de melhorar a qualidade da auditoria e a eficiência da

---

<sup>24</sup> DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA: documentos e anotações preparados em qualquer meio com informações e provas elaborados diretamente pelo profissional de auditoria governamental ou por sua solicitação e supervisão, ou por ele obtido, que registram as evidências dos trabalhos executados e fundamentam sua opinião e comentários. Também denominada papéis de trabalho. (NAG 1105, 2011)

fiscalização. Isso ocorre porque é mais difícil reconstruir e lembrar atividades específicas relacionadas à coleta de evidências depois de decorridas semanas ou meses (OAG/1121, 2015).

Cada documento deve receber um nome e um código. A documentação de auditoria registra o nome e o código de cada documento e o local de seu armazenamento. Quando o documento estiver em meio eletrônico sugere-se que se façam *hiperlinks* dos arquivos, facilitando o acesso. Contudo, é fundamental que não sejam alteradas as configurações do arquivo (como mudar o nome do arquivo ou mesmo o nome da pasta em que foi salvo; ou trocar o arquivo de uma pasta para outra), pois isso fará com que se perca a referência, impedindo ou dificultando que se encontre onde está armazenado o documento eletrônico.

A referência é fundamental para a conferência das análises e evidências pelo revisor do relatório de auditoria; bem como dos próprios auditores, caso as análises e evidências sejam contestadas; e para o resgate desses documentos pelos auditores que farão o monitoramento das deliberações resultantes da auditoria.

Embora a documentação geralmente inclua a maioria das evidências em si, nem sempre é necessário copiar e arquivar todos os documentos examinados ou listar informações detalhadas de todos esses documentos. Por exemplo, quando a evidência inclui os registros do auditado, pode ser suficiente observar que um documento específico foi examinado e fornecer as informações necessárias para suportar a identificação e a localização do documento (por exemplo, número do arquivo, data, localização), desde que se tenha confiança de que eles estarão acessíveis mesmo após a auditoria ou monitoramento (OAG/4.78.1, 2004).

A equipe deve revisar todos os documentos relacionados à auditoria, tanto em meio físico como eletrônico, e armazenar somente aqueles que registram as etapas da auditoria e aqueles que serviram de evidência para as conclusões contidas no relatório (NAG 4408.9.4, 2011; OAG/ 3.31.3, 2004; NAO/2.47, 2003). Os auditores devem julgar a necessidade de arquivamento desses materiais e, caso tenham dúvida, a opção mais conservadora de guardá-los é sugerida.

Todo o material, independentemente do formato ou localização, que não faz parte do registro de auditoria e não é mais necessário, deve ser descartado antes da conclusão da montagem do arquivo final de auditoria (NAG 4408.9.4), observadas as normas adotadas pelo TCE/SC para descarte de documentos. Ademais, todos os arquivos e documentos devem estar prontos e em condições de serem arquivados na data do encerramento dos trabalhos de auditoria (NAG 4408.9.10).

Ao final, a documentação de auditoria deve conter apenas os documentos que um auditor experiente, sem conexão prévia com a auditoria, exigiria para entender os

procedimentos de auditoria realizados, a evidência obtida e as conclusões alcançadas (NAG 4408.9.9, 2011). O objetivo é que a documentação de auditoria seja o único repositório para todos os documentos necessários a serem mantidos em conexão com a auditoria (OAG/1112, 2015).

Apenas cópias (ou versões eletrônicas ou imagens digitalizadas) de documentos do órgão ou entidade auditada devem ser incluídas no arquivo de auditoria, nunca armazenar documentos originais do auditado. Quando forem obtidas versões originais de documentos da entidade/órgão (por exemplo, um contrato ou uma fatura), a equipe de auditoria deve devolvê-las quando finalizada a análise desses documentos; sob hipótese alguma esses documentos poderão ser descartados pelos auditores (OAG/1112, 2015).

Concluída a documentação da auditoria, devem ser excluídos todos os e-mails e demais documentos eletrônicos das caixas de correio pessoais e dos locais temporários de armazenamento, ficando armazenados somente no arquivo final de auditoria (OAG/1112, 2015).

O armazenamento exclusivo de documentos necessários conclusivos, com descarte de cópias e versões preliminares deve ser observado, a fim de evitar o desperdício de recursos com armazenamento, especialmente eletrônico (OAG/1191, 2015).

É importante que o arquivamento registre a data e quem preparou ou modificou os documentos. O uso de sistemas informatizados para a organização da documentação da auditoria facilita este trabalho.

Independentemente do meio de elaboração (físico ou eletrônico), a documentação deve ser organizada e agrupada segundo sua finalidade (NAG 4408.7, 2011). Desse modo, deve ser elaborado um arquivo de auditoria para cada relatório de auditoria (OAG/3071, 2015): Relatório de Instrução Despacho, Relatório de Instrução Plenária, Relatório de Análise do Plano de Ação e Relatório de Monitoramento (se houver mais de um monitoramento, cada um terá seu arquivo de auditoria independente).

O período de retenção dos arquivos de auditoria operacional deve ser de, no mínimo, cinco anos, contados a partir da data de julgamento ou apreciação da auditoria ou monitoramento. A partir desse prazo, a documentação pode ser transferida para um arquivo permanente ou eliminada, neste caso, cumprindo as normas de descarte de documentos públicos adotadas pelo Tribunal de Contas (NAG 4408.5, 2011; NAO/2.27, 2003).



## 12 CONTROLE E GARANTIA DE QUALIDADE E PESQUISA PÓS-AUDITORIA

O Tribunal de Contas deve garantir que todo trabalho seja objeto de revisão, preservada a independência da conclusão técnica do auditor, como forma de contribuir para a qualidade e promover a aprendizagem e o desenvolvimento dos seus servidores (NBASP 40/43, 2015).

Nesse intuito, deve estabelecer e manter um sistema para assegurar a qualidade, a fim de garantir que todos os requisitos sejam atendidos, dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e imparciais, que agreguem valor e respondam às questões de auditoria (Issai 3000/79, 2017b; NAG 2306, 4601, 2011).

Esse sistema está dividido em controle de qualidade e garantia da qualidade.

### 12.1 CONTROLE E GARANTIA DA QUALIDADE

O controle de qualidade é o acompanhamento e a inspeção concomitantes das atividades que estão sendo executadas durante a auditoria, para assegurar a qualidade de cada produto (matrizes, papéis de trabalho, relatórios) e o cumprimento das normas e os padrões de auditoria nacionais e internacionais e aqueles definidos pelo Tribunal de Contas (Issai 3100/100, 2017c; NBASP 40/7, 2015; TC-PT/3.6, 2016).

Concomitantemente à realização da auditoria, o controle de qualidade será efetuado pela equipe de auditoria, pelo coordenador da equipe e pelo revisor. Isso permite que questões importantes sejam prontamente resolvidas para a satisfação do revisor do controle de qualidade da auditoria antes da data de assinatura do relatório (NAG 4503, 2011).

A escolha do revisor deve recair sobre um auditor mais experiente ou hierarquicamente superior (NAG 4504, 2011).

Ao revisor cabe a função de conferir se os produtos da auditoria foram elaborados com clareza, concisão, harmonia e padronização, e se o trabalho foi realizado de acordo com as normas e a legislação pertinente. Todo trabalho deve ser objeto de revisão, preservada a independência da conclusão técnica do auditor, como forma de contribuir para o aprimoramento contínuo da qualidade das auditorias e a promoção da aprendizagem e do desenvolvimento dos seus servidores (NBASP 40/43, 2015; NAG 4505, 2011). Nessa vertente, cabe ao revisor analisar e aconselhar a equipe de auditoria, jamais decidir por ela (OAG/2.15, 20014).

A revisão de auditoria realizada pelo coordenador da equipe e pelo revisor deve ocorrer antes da assinatura do Relatório (OAG/8017, 2015), qualquer que seja ele.

A garantia de qualidade, também conhecida como asseguarção da qualidade e monitoramento da qualidade, é a avaliação periódica dos trabalhos de auditoria efetuados pelos órgãos de controle (Issai 40, 2016a; NBASP 40/8, 2015).

A garantia de qualidade deve ser executada por comissão especialmente designada para esse fim. Abrange a análise de controle de qualidade e o exame de amostra de trabalhos concluídos, que representam o conjunto de trabalhos realizados pelo Tribunal (Issai 3100/107, 2017c; NAG 4605, 2011; NBASP 40/57, 2015; OAG/8.65, 2004). Visa garantir o aprimoramento das novas auditorias, em conformidade com a legislação, as políticas e as normas de auditoria nacionais e internacionais e da Corte de Contas.

A garantia da qualidade também pode ser realizada por críticos externos, mediante acordo, contrato ou convênio, podendo ser especialistas do meio acadêmico. Eles avaliarão os trabalhos de auditoria e apresentarão um parecer das análises efetuadas (OAG/8.67, 2004; NAO/2.43, 2003).

Os trabalhos realizados pelo revisor e supervisor devem ser documentados, datados e assinados (NAG 4510, 2011; OAG/3.26, 2004). Se, após a revisão do documento de trabalho da auditoria ou etapa do procedimento, os revisores entenderem que são necessários novos procedimentos ou modificações na documentação, devem documentar isso em uma nota de revisão, à qual o auditor que elaborou o trabalho deve responder (OAG/1161, 2015).

Os procedimentos de controle e garantia da qualidade estão detalhados no Manual de Controle e Garantia da Qualidade (TCE/SC, 2016a).

## 12.2 PESQUISA PÓS-AUDITORIA

O Tribunal de Contas deve acompanhar sua visibilidade pública e os resultados e o impacto de suas ações mediante retroalimentação externa (NBASP 20/32, 2015). Assim, além das avaliações realizadas pelo revisor e supervisor de qualidade, sugere-se realizar pesquisa pós-auditoria com os auditados (OAG/8.68, 2004; NAO/2.41, 2003; NBASP 40/60c, 2015) e outras partes interessadas no objeto auditado (NBASP 40/60d, 2015; OAG/8.68, 2004).

Essa pesquisa busca identificar a visão do auditado e outros interessados acerca da qualidade do relatório de auditoria (Issai 300/29, 2017a; Issai 3100/69, 2017c), da atividade do Tribunal de Contas e da atuação e postura dos auditores durante o exercício de sua profissão. (NBASP 12/52, 2015).

A pesquisa pós-auditoria é uma forma de promover a *accountability* dos profissionais de auditoria com relação às suas atividades. Quando uma resposta de pesquisa levanta questões

importantes, o Chefe de Divisão, com o apoio do Coordenador de Controle e do Diretor de Controle, deve discutir a situação com o coordenador da auditoria e adotar as ações que julgar necessárias para evitar que a questão suscitada se repita.

Essa pesquisa é fundamental para aumentar a confiança, tanto dos jurisdicionados quanto da sociedade em geral, nos trabalhos realizados pelo TCE/SC e serve para demonstrar a legitimidade e o valor público da Corte de Contas catarinense. Alcançando esse objetivo, o Tribunal de Contas promoverá maior aproximação desses atores e instigará sua participação nas auditorias (TALBOT; WIGGAN, 2010).

O Tribunal de Contas deve elaborar questionário padrão para pesquisa pós-auditoria.



## 13 AVALIAÇÃO DOS RISCOS E CONTROLES INTERNOS

Para compreender o programa, projeto ou atividade que se pretende auditar, a equipe de auditores deve conhecer o órgão ou entidade responsável e as atividades relacionadas ao objeto da auditoria. Faz parte da compreensão do objeto auditado, conhecer os riscos a ele inerentes e os controles internos, para mitigar os riscos potenciais ou existentes (Issai 100/46, 2016b; NAG 4207, 2011; OAG/2.3, 2004).

Sabe-se, porém, que a avaliação dos riscos é um desafio para os auditores, pois ela depende de informações e dados confiáveis, o que, infelizmente, ainda não é tão comum no serviço público brasileiro. Diante disso, a identificação dos riscos deverá se basear nas evidências disponíveis e apontar suas potencialidades e fraquezas (SHEPHERD, 2011).

O Manual de Trabalho Direto do Departamento do Auditor Geral do Canadá dispõe de capítulo específico sobre avaliação dos riscos (OAG/4020, 2015) e outro acerca da avaliação dos controles internos (OAG/4025, 2015), os quais serviram de base para este Capítulo.

### 13.1 AVALIAÇÃO DOS RISCOS

A avaliação dos riscos deve ocorrer em duas vertentes: a relacionada ao objeto auditado e a que diz respeito à auditoria em si.

Quanto ao objeto auditado, o risco pode ser definido como a probabilidade de que um evento ou ação possa afetar negativamente a organização no alcance de seus objetivos (Issai 3200/12, 2016), como a exposição à perda financeira, perda de reputação ou falha no fornecimento do programa com economia, eficiência, custo-efetividade ou levando em consideração as implicações ambientais.

Já risco de auditoria é entendido como a probabilidade de o profissional de auditoria deixar de emitir apropriadamente sua opinião e comentários sobre as transações, documentos e demonstrações materialmente incorretos (Issai 100/40, 2016b; Issai 300/28, 2017a; NAG 1123, 2011).

Em ambas visões, considerando a linguagem popular, o risco é a chance de algo dar errado (NAO/Apêndice 2, 2003). Assim, uma avaliação de risco exige que o auditor faça as seguintes perguntas (OAG/4.20, 2004):

- O que pode dar errado?
- Qual a probabilidade de dar errado?

- Quais são as consequências?
- O risco pode ser minimizado ou controlado?

A avaliação de riscos é um processo contínuo e dinâmico de coleta, atualização e análise de informações ao longo da auditoria. O auditor deve gerenciar ativamente o risco de auditoria para evitar o desenvolvimento de achados, conclusões e recomendações incorretos ou incompletos, fornecendo informações desequilibradas ou que não agregam valor (Issai 300/28, 2017a; Issai 3000/52, 2017b).

O gerenciamento ativo do risco de auditoria inclui o seguinte: antever os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho previsto; desenvolver abordagens de auditoria para tratar esses riscos durante o planejamento e a seleção dos métodos da auditoria; e documentar como tais riscos serão abordados. Inclui, ainda, avaliar se a equipe de auditoria tem competência suficiente e apropriada para realizar a auditoria; se tem acesso a informações de boa qualidade, precisas, confiáveis e relevantes; considerar qualquer nova informação disponível; e considerar perspectivas alternativas (Issai 3000/53-54, 2017b).

Uma vez que o risco é um evento que influencia a consecução de um objetivo, o primeiro passo na identificação dos riscos relativos ao objeto auditado é compreender e identificar os objetivos e metas desse objeto. A partir daí, a equipe de auditoria pode, então, pensar sobre o que pode dar errado e as oportunidades a serem alavancadas em relação aos objetivos pretendidos pelo órgão ou entidade na execução do programa, projeto ou atividade auditada.

A equipe de auditoria avalia riscos identificados como normais, elevados ou altos. O nível padrão é um nível normal até que um risco seja considerado maior. Ao avaliar os riscos, a equipe deve considerar a possibilidade (ou a probabilidade) de ocorrência do risco e o impacto (ou consequência) caso ocorra. Essa atividade requer ceticismo profissional.

O quadro 5 apresenta a classificação dos riscos conforme os critérios de probabilidade e impacto.

Quadro 5 - Classificação de risco do objeto auditado

			Impacto: se o risco ocorrer. . .		
			Baixo	Médio	Alto
<b>Matriz de avaliação de risco do objeto auditado</b>			. . . pode afetar as operações em questão, mas não de forma a comprometer os resultados e os objetivos. Impacto limitado nos resultados do objeto ou no auditado.	. . . pode comprometer os objetivos operacionais, mas não estratégicos. Impacto moderado nos resultados do objeto ou no auditado.	. . . gera impacto significativo no cumprimento dos objetivos estratégicos do objeto. Impacto significativo nos resultados do objeto ou no auditado.
<b>Probabilidade</b>  Com base no julgamento profissional,...	<b>Alta</b>	. . . o risco está ocorrendo ou provavelmente ocorrerá em circunstâncias de rotina ou provavelmente será penetrante.	Elevado	Elevado para alto	Alto
	<b>Média</b>	. . . não é incomum que o risco ocorra de tempos em tempos.	Normal para elevado	Elevado	Elevado para alto
	<b>Baixa</b>	. . . pode ocorrer em circunstâncias muito raras.	Normal	Normal para elevado	Elevado

Fonte: Departamento do Auditor Geral do Canadá. Manual de Trabalho Direto. OAG Auditoria 4020 Avaliação de risco (2015).

Os auditores devem dar maior atenção aos riscos com maior probabilidade e/ou maior impacto.

Identificados os riscos relacionados ao objeto de auditoria, deve-se avaliar os controles internos para mitigar esses riscos.

## 13.2 AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

A equipe de auditoria deve obter compreensão dos controles internos relevantes para a auditoria.

Controle interno é um processo afetado pelos responsáveis pela governança, pela administração e por outros funcionários, projetado para fornecer uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos de uma entidade nas áreas de operações, relatórios e conformidade.

Os controles internos são as políticas e procedimentos que foram projetados, implementados e operados para mitigar os riscos que ameaçam atingir os objetivos da entidade. Os controles internos juntos formam o sistema de controles internos para uma entidade.

O sistema de controles internos compreende o conjunto de subsistemas de controles contábeis, financeiros, administrativos e outros - que abarcam a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna - estabelecido pela direção como parte de seus objetivos corporativos para: ajudar a realizar as operações da entidade auditada de forma regular, econômica, eficiente, eficaz e efetiva; permitir a observância às políticas administrativas; salvaguardar os bens e recursos públicos; assegurar a exatidão e a completude dos registros contábeis; e produzir informação financeira e gerencial oportuna e confiável (NAG 4207.1, 2011).

Nas auditorias operacionais, os exames e as avaliações devem recair sobre os controles que ajudam o ente auditado a desempenhar suas atividades de modo econômico, eficiente, eficaz, efetivo e equânime, assegurando a observância à orientação política da Administração Pública e fornecendo informações oportunas e confiáveis sobre o desempenho e resultados (NAG 4402.2.1.2, 2011).

Ter uma melhor compreensão dos controles internos permite que a equipe de auditoria:

- Avalie os riscos de desvio significativo<sup>25</sup>;
- Tenha uma noção do risco residual do programa ou da atividade auditada;
- Ajude no desenvolvimento de programas de auditoria; e
- De forma eficiente e efetiva, demonstre "o quê" e "porque" de um achado de auditoria.

Em algumas auditorias, o controle interno é parte do objetivo da auditoria. Nesses casos, a equipe deve conhecer os controles existentes na fase de planejamento da auditoria, deixando para se aprofundar acerca de seu funcionamento na etapa de execução.

Quando a auditoria não tem o controle interno como cerne de seu objetivo, a avaliação da existência de controles internos relevantes e seu funcionamento deve ocorrer na etapa de planejamento. Entende-se por controles internos relevantes aqueles direcionados ao ou que impactam no objeto da auditoria. Na prática, isso significa identificar os controles-chave que ajudam a entidade a mitigar os vários riscos relevantes identificados durante a avaliação de risco da equipe de auditoria sobre o objeto auditado.

A identificação de controles internos relevantes é feita separadamente para cada risco identificado durante o planejamento. Para identificar controles-chave, deve-se pensar nas atividades, políticas, procedimentos e processos que a entidade usa para gerenciar cada risco

---

<sup>25</sup> Desvio significativo, no entendimento do Departamento do Auditor Geral do Canadá (2015), está relacionado ao critério. Classificar como significativo faz parte do julgamento profissional e depende das circunstâncias. O entendimento de significativo está relacionado ao impacto potencial ou observado, seja ele público, legislativo, econômico ou ambiental, que esse desvio pode gerar ou gera, respectivamente.

relacionado ao objeto da auditoria. O objetivo é identificar controles que, se ineficazes, criem um maior risco de desvio significativo.

Por um lado, a equipe precisa identificar controles que devem efetivamente mitigar os riscos. Por outro, a equipe só deve avaliar os controles que são críticos para mitigar os riscos identificados, a fim de que não perca o foco da auditoria.

Pode não haver uma relação um-para-um entre controles e riscos. Por exemplo, um risco pode ter mais de um controle-chave usado para mitigá-lo e um controle-chave pode ser usado para mitigar múltiplos riscos. A equipe de auditoria deve ser seletiva e apenas capturar controles-chave que melhor respondam aos riscos.

As técnicas para identificar controles incluem uma revisão da própria documentação da entidade, ou discussão com seus gestores. A equipe deve, inicialmente, avaliar o *design* dos controles existentes, pois, de nada adianta avaliar a implementação de um controle se seu *design* não for adequado. Controle adequado é aquele que permite mitigar os riscos de a entidade alcançar seus objetivos.

Em um segundo momento, deve-se avaliar se os controles que foram desenhados ou projetados, ocorrem efetivamente na prática (NAG 4402.2.1, 2011; OAG/4.81.1, 2004).

A inexistência ou a inadequação de um controle-chave, por si só, já configura um achado de auditoria. Por vezes, também, ao analisar o desenho e o funcionamento dos controles internos, a equipe poderá encontrar as causas para seus achados de auditoria, quando eles decorrem da falta ou ineficácia dos controles.

Em órgãos ou entidades menores, é possível que ocorram controles informais, portanto não existirá um projeto de controle interno a ser realizado. Isso não exige a equipe de avaliar os controles ou ferramentas de acompanhamento existentes. Entrevistas com os responsáveis pelo órgão ou entidade auditado e outros funcionários permitem à equipe conhecer as ações de controle existentes e sua pertinência para evitar a ocorrência de erros e fraudes e colaborar com os gestores para o alcance de seus objetivos institucionais.

### 13.3 USO DO TRABALHO DA AUDITORIA INTERNA PELOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO

Ao buscar conhecimento sobre a entidade e o objeto auditado, os auditores devem incluir o departamento e as atividades de auditoria interna do jurisdicionado.

Os auditores externos podem usar o trabalho dos auditores internos quando considerarem adequados ao objetivo da auditoria operacional e encontrarem elementos suficientes que garantam a confiabilidade e a qualidade desse trabalho (Issai 100/39, 2016b).

Para conferir confiabilidade à auditoria interna, os auditores externos devem considerar se:

- os resultados do trabalho de auditoria interna são reportados à alta administração do órgão ou entidade auditado;
- as recomendações de auditoria interna são realizadas;
- a função de auditoria interna possui responsabilidades operacionais;
- o chefe da função de auditoria interna é livre para se comunicar diretamente com a alta administração;
- há restrições colocadas na capacidade da função de auditoria interna para obter acesso a sistemas, unidades ou atividades importantes da entidade, ou a informações ou pessoal-chave;
- existem políticas para manter a objetividade dos auditores internos, como proibir os auditores internos de exercer atividades que lhes foram recentemente atribuídas ou onde haja outro tipo de impedimento, como o emprego de familiares próximos ou outra pessoa com que o auditor interno tenha relacionamento íntimo ou afetivo;
- o trabalho de auditoria interna está devidamente planejado, supervisionado, revisado e documentado; e
- existe um sistema de controle de qualidade da auditoria interna.

Uma vez que os auditores externos decidem por confiar no trabalho de auditoria interna, devem verificar se esses trabalhos se ajustam ao propósito da auditoria operacional. Para isso, na análise dos trabalhos da auditoria interna, os auditores externos devem verificar:

- os objetivos, o escopo, os critérios e o tempo do trabalho específico realizado;
- a extensão dos testes realizados;
- a documentação do trabalho realizado;
- a evidência de revisão e supervisão; e
- o relatório final que foi emitido.

Quando os auditores externos consideram as atividades de auditoria interna confiáveis e adequadas ao objeto da auditoria operacional a ser realizada, devem utilizar-se de tais trabalhos, com a anuência do órgão/entidade auditado e da área de controle interno, a fim de

evitar duplicidade de trabalho e evitar o desperdício de tempo e recursos para analisar áreas e atividades já avaliadas pela auditoria interna (Issai 100/39, 2016b; NAO/1.33, 2003).



## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. 4.ed. Rio de Janeiro: 2008.

BOURN, Sir John. Value for Money Methodology. **Public Sector Auditing**, [S.l.], p.367-377, 18 set. 2015. John Wiley & Sons, Inc..

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: versão atualizada até a Emenda Constitucional n.º 96/2017. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/atividade/const/constituicao-federal.asp#/>. Acesso em: 5 ago. 2017.](http://www.senado.gov.br/atividade/const/constituicao-federal.asp#/)

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. Brasília: TCU, 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF>>. Acesso em: 3 nov. 2016.

CANADA. Office of the Auditor General of Canada (OAG). **Direct engagement manual**. Ottawa: OAG, 2015. Disponível em: <<http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/PA02.shtm>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Minister of Public Works and Government Services Canada. Office of the Auditor General of Canada (OAG). **Performance audit manual**. Ottawa: OAG, 2004. Disponível em: <[http://publications.gc.ca/collections/collection\\_2011/bvg-oag/FA3-76-2004-eng.pdf](http://publications.gc.ca/collections/collection_2011/bvg-oag/FA3-76-2004-eng.pdf)>. Acesso em: 24 jul. 2017.

FRANÇA, Antonio Marcos Barreto. **Do controle da legalidade às auditorias operacionais**: os tribunais de contas e o controle financeiro da administração pública brasileira. 2012. 74 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10438/10356>>. Acesso em: 24 out. 2016.

FUNNELL, Warwick; WADE, Margaret. Negotiating the credibility of performance auditing. **Critical perspectives on accounting**, [s. l.], v. 23, n. 6, p. 434-450, set. 2012. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235412000597?via%3Dihub>>. Acesso em: 24 jul. 2017

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas de auditoria governamental - NAGs**: aplicáveis ao controle externo. Palmas: IRB, 2011.

\_\_\_\_\_. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASPs): nível 1 - princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros**. Belo Horizonte: IRB, 2015. Disponível em: <<http://www.irbcontas.org.br/files/NBASP-10-11-15.pdf>>. Acesso em: 1 ago. 2017.

JUND, Sérgio. **Auditoria**: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 900 questões. 8.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

LONDSDALE, Jeremy; MUL, Robert; POLLITT, Christopher. O ofício do auditor. In: POLLITT, Christopher et. al. **Desempenho ou legalidade?** auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 163-190.

MELO, Clair Kemer de; MARTINS, Janete Rosa. Dimensões da sustentabilidade. **Revista Amazônia Legal**: de estudos sócio-jurídico-ambientais, Cuiabá, ano 2, n. 3, p. 93-103, jan./jun. 2007.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (Intosai). **Issai 40**: declaração de Lima. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2016a. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 100**: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2016b. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 300**: princípios fundamentais de auditoria operacional. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017a. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 22 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 3000**: norma para auditoria operacional. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017b. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 21 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 3100**: orientações sobre conceitos centrais para auditoria operacional. Tradução de Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2017c. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 21 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. **Issai 3200**: guidelines for the performance auditing process. Viena: [s. n.], 2016. Disponível em: <[http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm)>. Acesso em: 21 jul. 2017.

PORTUGAL. Tribunal de Contas. **Manual de auditoria de resultados**. Lisboa: TCU, 2016. Disponível em: <[http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/mar/mar\\_20161107.pdf](http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/mar/mar_20161107.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2017.

REICHBORN-KJENNERUD, Kristin; VABO, Signy Irene. Performance audit as a contributor to change and improvement in public administration. **Evaluation**, [S. l.], v. 23, n. 1, p. 6-23, jan. 2017. Disponível em: <<http://journals.sagepub.com.ez74.periodicos.capes.gov.br/doi/pdf/10.1177/1356389016683871>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina**: promulgada em 5 de outubro de 1989. Atualizada em março de 2017. Disponível em: <[http://www.alesc.sc.gov.br/portal\\_alesc/legislacao](http://www.alesc.sc.gov.br/portal_alesc/legislacao)>. Acesso em: 15 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei complementar n. 202, de 15 de dezembro de 2000. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Florianópolis, 15 dez. 2000. Disponível em: <[http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2000/202\\_2000\\_lei\\_complementar.html](http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2000/202_2000_lei_complementar.html)>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Dispõe sobre o Plano de Ação do Controle Externo, o Plano Anual de Atividades de Controle Externo e a Programação de Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução n. TC-122**, de 25 de novembro de 2015. Florianópolis: TCE, 2015a. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%20122-2015%20CONSOLIDADA\\_0.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%20122-2015%20CONSOLIDADA_0.pdf)>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Dispõe sobre a fiscalização por meio de auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Resolução n. TC-79**, de 06 de maio de 2013. Florianópolis: TCE, 2013. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/resolucao\\_n\\_79-2013\\_consolidada.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/resolucao_n_79-2013_consolidada.pdf)>. Acesso em: 9 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Institui o Regimento Interno do TCE/SC. **Resolução n. TC-06**, de 03 de dezembro de 2001. Florianópolis: TCE, 2001. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/regimento\\_interno\\_consolidado\\_25112015.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/regimento_interno_consolidado_25112015.pdf)>. Acesso em: 9 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Aprova o manual do controle e da garantia da qualidade das auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Portaria n. TC-0575**, de 21 de novembro de 2016. Florianópolis: TCE, 2016a. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/PORTARIA%20N.TC%200575-2016%20CONSOLIDADA.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.TC%200575-2016%20CONSOLIDADA.pdf)>. Acesso em: 5 jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado. Aprova novo Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Portaria n. TC-670**, 14 de dezembro de 2015. Florianópolis: TCE, 2015b. Disponível em: <[http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/PORTARIA%20N.%20TC%200670-2015%20CONSOLIDADA.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.%20TC%200670-2015%20CONSOLIDADA.pdf)>. Acesso em: 5 jul. 2017.

SHEPHERD, Robert. Departmental audit committees and governance: making management and accountability the priority from the top down. **Canadian Public Administration**, [s. l.], v. 54, n. 2, p. 277-304, jun. 2011. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1754-7121.2011.00174.x/abstract>>. Acesso em 19 jul. 2017.

TALBOT, Colin; WIGGAN, Jay. The public value of the National Audit Office. **International Journal Of Public Sector Management**, [S. l.], v. 23, n. 1, p. 54-70, 26 jan. 2010. Disponível em:

<<http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/0951355101101232>>. Acesso em: 19 jul. 2017.

EUROPEAN UNION. European Court of Auditors. **Issue analysis and drawing conclusions**. Luxemburgo: 2013. Disponível em: <[http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE\\_ISSUE\\_ANALYSIS/IADC-Guideline-EN-Oct2013.pdf](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_ISSUE_ANALYSIS/IADC-Guideline-EN-Oct2013.pdf)>. Acesso em: 25 jul. 2017.

UNITED KINGDOM. National Audit Office (NAO). **Value for money handbook: a guide for building quality into VFM examinations**. Londres: NAO, 2003. Disponível em: <[http://psc-intosai.org/data/files/37/50/10/92/71B07510C0EA0E65CA5818A8/united\\_kingdom\\_-\\_vfm\\_handbook.pdf](http://psc-intosai.org/data/files/37/50/10/92/71B07510C0EA0E65CA5818A8/united_kingdom_-_vfm_handbook.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2016.