



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

GILVANETE AZEVEDO FERREIRA

**Melhores Práticas em Auditoria Operacional:** Análise Comparativa e Diagnóstico para o Fortalecimento do Controle Externo e da Gestão Pública nos Tribunais de Contas Brasileiros.

Belém - PA  
2024

GILVANETE AZEVEDO FERREIRA

**Melhores Práticas em Auditoria Operacional: Análise Comparativa e Diagnóstico para o Fortalecimento do Controle Externo e da Gestão Pública nos Tribunais de Contas Brasileiros.**

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

**Linha de Pesquisa:** Desenvolvimento e Políticas Públicas

**Orientador:** Prof. Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho

**Co-orientadora:** Prof.<sup>a</sup>. Dra. Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira Smith

Belém - PA  
2024

Ficha catalográfica para trabalhos acadêmicos

GILVANETE AZEVEDO FERREIRA

**Melhores Práticas em Auditoria Operacional:** Análise Comparativa e Diagnóstico para o Fortalecimento do Controle Externo e da Gestão Pública nos Tribunais de Contas Brasileiros.

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

Data da aprovação: / /

BANCA EXAMINADORA

---

**Prof. Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho**

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

---

**Prof. Dra. Andreza do Socorro Pantoja de Oliveira Smith**

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

---

**Ricardo Martins Spindola Diniz**

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

## RESUMO

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

**Palavras-chave:** Auditoria Operacional, Tribunais de Contas brasileiro, *benchmarking*

## **ABSTRACT**

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

**Keywords:** Operational Audit, Brazilian Courts of Auditors, benchmarking

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Ciclo da Auditoria Operacional.....	32
--	----

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Resultados da busca sistemática da literatura .....	17
Quadro 2 – Literatua acerca de <i>Benchmarking</i> .....	26
Quadro 3 – Principais conteúdos abordagos e respectivos autores.....	30
Quadro 4 – Temas e tipos de fontes documentais .....	30
Quadro 5 – Detalhamento da Amostra das Auditorias Operacionais .....	36
Quadro 6 – Livro de Códigos.....	41
Quadro 7 – Limitações das Auditorias Operacionais.....	53



## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 - Detalhamento da Amostra por Corte de Contas e por Região .....	38
---	----

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Elementos do Relatório de Auditoria Operacionais .....	11
Gráfico 2 – Técnicas mais usadas nas Auditorias Operacionais.....	48
Gráfico 3 – Tipos de Evidência da amostra.....	50
Gráfico 4 – Tipos de Recomendação .....	53

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1. Contextualização do tema e problema de pesquisa.....	13
1.2. Objetivos da Pesquisa.....	15
1.2.1. Objetivo Geral.....	15
1.2.2. Objetivos Específicos .....	15
1.3. Justificativa.....	16
1.4. Estrutura do Trabalho.....	18
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	19
2.1. Auditoria Operacional e o aprimoramento da Gestão Pública.....	20
2.2. O Controle Externo dos Tribunais de Contas .....	23
2.3. Benchmarking: a aplicação na Auditoria Operacional .....	26
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	29
3.1. Tipo ou finalidade da pesquisa.....	29
3.2. Sujeitos, Coleta, Análise de Dados e Limitações do Estudo .....	33
3.3. Proposta de Intervenção .....	43
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO .....	45
4.1. Identificação da Auditoria (I.A) .....	45
4.2. Relatório de Auditoria (R.A) .....	49
5. CONCLUSÃO .....	56
REFERÊNCIAS .....	58
APÊNDICE A – ARTIGO .....	62
APÊNDICE B – COMPROVANTE DE SUBMISSÃO DO ARTIGO .....	62

## 1. INTRODUÇÃO

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

O controle externo, estruturado constitucionalmente para assegurar a legitimidade e economicidade na gestão dos recursos públicos, é uma função indispensável em democracias modernas. No Brasil, os Tribunais de Contas desempenham um papel crucial nesse processo, fiscalizando a aplicação de recursos por meio de auditorias e relatórios que servem como base para ações corretivas e políticas públicas mais eficientes. Nesse contexto, as práticas de *benchmarking*, ao identificar e adaptar soluções bem-sucedidas adotadas por outras instituições, tornam-se uma estratégia fundamental para o aprimoramento das auditorias operacionais e para o fortalecimento das capacidades institucionais das Cortes de Contas.

O Tribunal de Contas da União (TCU) e outros Tribunais estaduais, como o Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE-PA), utilizam as diretrizes estabelecidas pelas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) para conduzir suas auditorias operacionais. Essas normas fornecem critérios e metodologias voltados para assegurar a economicidade, eficiência e efetividade das ações governamentais. A análise comparativa das melhores práticas em auditoria operacional, sob a perspectiva do *benchmarking*, permite identificar ferramentas, metodologias e técnicas que podem ser adaptadas para atender às especificidades regionais, como no caso do Estado do Pará.

Este trabalho se propõe a explorar a relevância da AO como um instrumento de fiscalização inovador e identificar como as melhores práticas adotadas por diferentes Tribunais de Contas podem contribuir para o fortalecimento da gestão pública e do controle externo no Brasil. A análise dos modelos e métodos aplicados

permitirá não apenas entender as diferenças e similaridades entre as experiências, mas também propor soluções e ajustes que potencializem a atuação das Cortes de Contas na Amazônia, promovendo, assim, uma gestão pública mais alinhada aos princípios constitucionais.

A presente pesquisa responde à questão central: quais as melhores práticas (*benchmarking*) em auditoria operacional desenvolvidas pelas Cortes de Contas brasileiras? Com base nesse questionamento, serão analisados os procedimentos, critérios e técnicas utilizados, objetivando propor diagnósticos e recomendações que otimizem a fiscalização e o desempenho das políticas públicas brasileiras.

#### 1.1. Contextualização do tema e problema de pesquisa.

A AO desempenha um papel crucial na promoção da eficiência, eficácia e economicidade na gestão dos recursos públicos, sendo uma ferramenta essencial para o controle externo exercido pelos Tribunais de Contas. No entanto, supõe-se que a busca constante por aprimoramento exige que as práticas de auditoria operacional sejam continuamente avaliadas e aperfeiçoadas.

AO é uma ferramenta de controle moderno e de empoderamento do poder legislativo (Almeida, 2012). Trata-se do processo de coleta e análise sistemáticas de informações sobre características, processos e resultados de um programa, atividade ou organização, com base em critérios fundamentados, com o objetivo de aferir o desempenho da gestão governamental, subsidiar os mecanismos de responsabilização por desempenho e contribuir para aperfeiçoar a gestão pública (TCU, 2020). Ou seja, parte-se da premissa de que a AO é um instrumento inovador de fiscalização e que pode contribuir para a melhoria da gestão pública, especialmente, atuando em concomitância com os gestores por meio da prevenção e não apenas correção da ação governamental.

Nesse contexto, a função de controle, inerente ao Estado, dado que os recursos públicos são auferidos da sociedade e a ela são destinados, para efetivação dos direitos e garantias assegurados na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) é imperativo controlá-los para que sua finalidade seja assegurada – ou pelo menos perseguida. Diante da estrutura do Estado Brasileiro, os poderes possuem responsabilidades precípua e adjacentes que devem ser amparadas por uma estrutura e um corpo de órgãos e agentes capazes de implementar tarefas legitimadas

pelo ordenamento jurídico em prol do bem comum. Dentre os poderes e órgãos que compõem a estrutura do Estado brasileiro, destaca-se o controle externo, por meio do poder legislativo e com auxílio dos Tribunais de Contas (Cortes de Contas) que são responsáveis pela fiscalização das entidades públicas e por terceiros que respondam por valores públicos, prezando pela legalidade, legitimidade e economicidade (Brasil, 1988).

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

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

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

Nesse contexto, as diretrizes da AO observadas nesta pesquisa são aquelas adotadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), conforme Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores - ISSAI, especificamente a Norma para Auditoria Operacional - ISSAI 3000, a qual define a auditoria operacional como o

exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI, 2013b, pp. 7-8).

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

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

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

## 1.2. Objetivos da Pesquisa

### 1.2.1. Objetivo Geral

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

### 1.2.2. Objetivos Específicos

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

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

(3) Elaborar diagnóstico propositivo com os achados da pesquisa empírica, para proporcionar melhor compreensão aos profissionais da área e pesquisadores.

### 1.3. Justificativa

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

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

Quanto à viabilidade, inicialmente, a pesquisa se desenvolveu no ambiente onde a pesquisadora labora há muitos anos - na administração pública, em geral e, em específico no âmbito dos Tribunais de Contas, o que foi um ponto positivo para o acesso a algumas informações e possíveis consultas às áreas envolvidas. Além disso, há necessidade de as instituições unirem esforços para desenvolver processos inovadores com base em melhores práticas que possam viabilizar as possíveis aplicações dos resultados da pesquisa e, portanto, sendo viável, importante e relevante.

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

Para atender ao quesito originalidade, ou, como Gil (2022) nos informa, novidade ou inovação, foi realizado um levantamento bibliométrico que, segundo



Freire (2013, p. 39) “é uma técnica para avaliar e medir os resultados de uma pesquisa bibliográfica sobre uma determinada questão de pesquisa”.

No protocolo de busca pelo estado da arte, realizada Google Acadêmico pelos seguintes indexadores “auditoria operacional”, “Tribunal de Contas” e “*benchmarking*”, resultou em 132 documentos, sem corte temporal e considerando as citações, para refinar a busca, optou-se por considerar os resultados do período de 2019 a 2024, sem citações, restando, então, 46 resultados, conforme Quadro 1 - Resultados da busca sistemática da literatura, a seguir.

Quadro 1 - Resultados da busca sistemática da literatura

Ano	Quantidade	Destaques
2019	8	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Metodologia para elaboração de clusters como apoio a auditorias operacionais</li> <li>2. Parâmetros de inovação na gestão pública, pela perspectiva contábil, na produção científica: uma revisão de literatura</li> </ol>
2020	7	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Padronização de Processos de Auditoria Contínua</li> </ol>
2021	10	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Proposta de Metodologia de Cálculo do Fator X em Contratos de Concessão para Exploração da Infraestrutura Rodoviária Federal</li> <li>2. Comunicação em auditoria: um estudo na Secretaria da Saúde do Estado da Bahia baseado nas teorias da agência e da informação</li> <li>3. Ensaio de gestão pública</li> <li>4. Monitoramento e avaliação de políticas públicas no Brasil: abordagem conceitual e trajetória de desenvolvimento jurídico e institucional</li> <li>5. Resposta de gestores durante a pandemia de COVID-19: Quando a defesa da vida assume centralidade</li> </ol>
2022	15	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Fazemos, mas não sabemos o quanto: os desafios para implementar medidas de desempenho organizacional em segurança pública</li> </ol>
2023	6	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Coordenação de políticas públicas: governança do orçamento para projetos sociais em tempos de crise. O equilíbrio fiscal e o controle de gastos no contexto dos programas de transferência de renda</li> <li>2. Fronteira de eficiência nas compras públicas: Um modelo de análise e aplicação</li> </ol>

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

Realizada a leitura dos resumos da amostra, foram destacados os trabalhos que mais se alinhavam ao objeto desta pesquisa, sem representar, contudo, similaridade de objetivos, método de pesquisa ou amostra.

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

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

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

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

#### 1.4. Estrutura do Trabalho

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

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

A auditoria governamental se manifesta em diferentes modalidades, cada qual com suas nuances e objetivos específicos. Para fins desta pesquisa, serão tratadas como sinônimas as diversas denominações existentes: auditoria operacional, auditoria de desempenho (*performance audit*), auditoria de valor pelo dinheiro (*value-for-money audit*), auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria de rendimento e auditoria de resultados. Para Barzelay (1997), as auditorias de desempenho conquistaram protagonismo no cenário internacional.

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

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

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

Este processo visa apresentar novas análises, informações e, se necessário, recomendações para o aperfeiçoamento da atividade estatal, que se destacam em profundidade e amplitude para novas perspectivas, tornando-as mais acessíveis aos *stakeholders*, baseadas em evidências de auditoria e em análises de seus achados (INTOSAI, p. 8). Tais análises não possuem caráter estático, mas sim de flexibilidade quanto à escolha de métodos, de objetos e de critérios para a fiscalização (Matos, 2009).

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

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

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

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

## 2.1. Auditoria Operacional e o aprimoramento da Gestão Pública

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

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

de melhoria, com vistas a promover a transparência, a *accountability* e a eficiência na administração pública.

A AO, com foco no desempenho, emergiu como instrumento essencial para a boa governança na administração pública contemporânea. Diferentemente da auditoria tradicional, que se concentra na conformidade com leis e regulamentos, a auditoria operacional visa avaliar a economicidade, eficiência e efetividade dos programas governamentais, buscando otimizar a aplicação de recursos públicos e melhorar a qualidade dos serviços prestados à sociedade.

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

A importância da auditoria operacional reside em sua capacidade de oferecer uma visão crítica e abrangente sobre o desempenho dos programas governamentais, indo além da mera conformidade com normas e regulamentos. Ao analisar a economicidade, a eficiência e a efetividade das ações governamentais, a auditoria operacional contribui para a otimização de recursos, a melhoria da gestão e o alcance de melhores resultados para a sociedade.

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

Assim, o objeto deste estudo é a Auditoria Operacional (AO), também definida pelo TCU como Auditoria de Natureza Operacional (ANOp), que se materializa como um instrumento de fiscalização, para além da conformidade legal e contábil, para avaliar o desempenho da ação administrativa.

Dessa forma, a possibilidade de auditorias operacionais, que priorizam os valores da eficiência e da efetividade em relação aos da economicidade e da

legalidade, além das anteriores auditorias de conformidade ou de legalidade, (Pollitt, 2009). Ideias como prestação de contas, governança e qualidade, instigadas pelo fenômeno da *New Public Management* (NPM) têm contribuído para mudanças nas práticas em auditoria na gestão pública (Power, 1997).

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

A primeira seção da ISSAI 300 estabelece o marco referencial e define o conceito de auditoria operacional, destacando que ela fornece novas informações, análise e percepções, a fim de proporcionar recomendações para aperfeiçoamento, se apropriado. Define também a eficiência, a efetividade e a (INTOSAI, 2013b), destacando como objetivo da auditoria operacional a promoção da governança e a contribuição para *accountability* e transparência, ao focar em áreas que podem agregar mais valor ao cidadão.

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

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

Já a ISSAI 3000, que é norma oficial para a auditoria operacional, estabelece que seus requisitos devem ser cumpridos pelas Entidades Fiscalizadoras que as

adotar, a fim de conferir, às auditorias do setor público, credibilidade, qualidade e profissionalismo. Existem outros documentos da série da ISSAI 3000: a ISSAI 3100 cujas diretrizes são voltadas aos conceitos de auditoria e a ISSAI 3200 para diretrizes relacionadas ao próprio processo de auditoria, ambas não são mandatórias (INTOSAI, 2016). As EFS podem se referir à ISSAI ou pelo desenvolvimento de suas próprias normas, resguardos os Princípios Fundamentais da Auditoria Operacional, ou pela adoção dessa norma internacional (INTOSAI, 2016). Na estrutura da norma, são estabelecidos Requisitos Gerais para a Auditoria Operacional e Requisitos relacionados ao processo de auditoria:

Para os Requisitos Gerais para a Auditoria Operacional, são destacados: Independência e ética, Usuários previstos e partes responsáveis, Objeto, Confiança e asseguração na auditoria operacional, Objetivo (s) de auditoria, Abordagem de auditoria, Critérios de auditoria, Risco de auditoria, Comunicação, Habilidades, Supervisão, Julgamento e ceticismo profissionais, Controle de qualidade, Materialidade, Documentação. Já para os relacionados ao Processo de Auditoria Operacional, a ênfase recai sobre: Planejamento, Seleção de Temas, Desenho da Auditoria, Execução, Relatório e Monitoramento.

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

## 2.2. O Controle Externo dos Tribunais de Contas

Em 1890, foi criado o Tribunal de Contas pelo Decreto nº 966-A. A Constituição de 1891 criou o TCU, que só foi instalado em 1893 com a finalidade de liquidar as contas de receitas e despesas, além de verificar sua respectiva legalidade. A Revolução de 1930 enfraqueceu o Tribunal de Contas. Na Lei nº 830/1949 foi adotada a definição de órgão auxiliar do Poder Legislativo. Contudo em 1964 e em 1977 novos retrocessos mitigaram as competências do Tribunal. Somente com a

redemocratização e a promulgação da CF/88 o TCU ganhou novas atribuições (Zymler, 2008).

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

O Poder Legislativo é o titular do controle externo e conta com o auxílio dos Tribunais de Contas para tal encargo a Constituição Federal de 1988 determina no seu artigo 70 que

a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Brasil, 1988, p. 47).

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

O sistema de controle externo brasileiro consiste num conjunto de ações de controle desenvolvidas, com procedimentos e recursos próprios, por uma estrutura organizacional que não integra aquela controlada a fim de fiscalizar, verificar e corrigir seus atos (Fernandes, 2008). Os dois principais sistemas de controle externo: de Cortes de Contas e de Auditorias Gerais. Para operacionalizar estes sistemas, as Entidades de Fiscalização Superior (EFS) possuem jurisdição sobre os estados nacionais e são órgãos máximos do controle externo (Lima, 2021).



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

Para Medeiros (2023), as avaliações realizadas pelo Tribunal de Contas consistem em análises periódicas e objetivas relativa à concepção, implementação ou resultado de uma política pública, projetos ou programas planejados, em andamento ou concluídos (Brasil, 2021) e podem ser *ex ante* ou diagnósticas, *in itinere* ou de implementação ou *ex post*. Na mesma linha, o Banco Mundial (2015) afirma que as avaliações são análises periódicas e objetivas acerca da concepção, da implementação ou resultado de políticas públicas, projetos ou programas planejados, em andamento ou concluídos.

Almeida (2012) esclarece que o trabalho de fiscalização é desenvolvido pelo TCU por instrumentos como auditoria governamental, dando ênfase à auditoria operacional como alternativa para aferição do desempenho e não somente da conformidade. Destaca, ainda, que as novas demandas sociais e o enfoque tradicional insuficiente para interferir nas políticas públicas de forma efetiva.

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

Antes de 1988, havia previsão constitucional apenas de auditorias financeiras e orçamentárias, com a Constituição Federal de 1988, houve a ampliação do escopo das auditorias a cargo dos Tribunais de Contas para auditorias contábeis, patrimoniais e, de forma mais significativa para a mudança do papel do controle, as operacionais.

### 2.3. Benchmarking: a aplicação na Auditoria Operacional

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

Alguns marcos temporais são destacados pelos autores, que atribuem ao *benchmarking* a possibilidade de aprendizagem pela observação, logo, permite a transferência do conhecimento de um setor para outro. Não existe em língua portuguesa um correspondente exato para o termo *benchmarking*, que se refere ao processo de medição e respectiva comparação com um padrão referencial. Albertin *et al* (2021) defendem que o objetivo passa a ser o aprendizado com outras empresas, ou seja, comparar-se com os melhores e aprender com eles, cujo padrão ou marca é definido como *benchmark*, que corresponde à escala ou à unidade métrica de medição. Observa-se, portanto, conforme Quadro 2 - Literatura acerca de *Benchmarking*, que os referenciais são dinâmicos e exigem um processo contínuo de atualização.

Quadro 2- Literatura acerca de Benchmarking

Autor	<b>Benchmarking</b>
Robert C. Camp (1994)	A busca por soluções baseadas nos melhores processos e métodos industriais, as melhores práticas, que conduzem uma empresa para o melhor desempenho.
Centro Americano de Qualidade e Produtividade (APQC, 1993)	Um processo contínuo de medição e comparação de uma organização com organizações líderes de qualquer lugar do mundo para obter informações que ajudam a organização a realizar ações para melhorar o seu desempenho.
Charles Christ	O objetivo do benchmarking é adquirir uma vantagem competitiva sustentável.
David Kearns	É o processo contínuo de medição de produtos, serviços ou práticas gerenciais, comparativamente aos melhores concorrentes ou empresas consideradas líderes

Zairi (1996)	Medição da performance em relação ao melhor dos melhores (dantotsu), através de um contínuo esforço de revisão de processos, práticas e métodos.
Kohl (2007)	Contribui com uma definição direcionada para o benchmarking com PMEs após anos de experiência em projetos na Europa.
Ribeiro (1994)	É um processo orientado de dentro para fora. Inicialmente, analisam-se os processos internos da organização e depois compara-os externamente.

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

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

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

Este pragmatismo é perseguido pela pesquisa, ao se propor a investigar as experiências em controle externo a fim de identificar suas melhores práticas em auditoria operacional no Brasil. Neste ponto, é possível cotejar os aspectos conceituais entre a auditoria operacional e o *benchmarking*, grosso modo, ambos buscam o aprimoramento e a melhoria organizacional, a partir de procedimentos iterativos para analisar/avaliar inputs por critérios metodologicamente estabelecidos.

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

A classificação de benchmarking adotada por Spendolini (1993), Araújo Júnior (2001) e Araújo (2000), que dividem em 03 tipos: a interna, que orienta a busca por melhorias e possibilita um autoconhecimento da empresa; a competitiva, que possibilita um posicionamento de destaque; e a funcional/genérica, em que não existe competição. Essa tipologia não é excludente, seu caráter teleológico é a busca por soluções para a organização.

É importante identificar quais as áreas e processos são considerados críticos para a sobrevivência, competitividade e lucratividade da empresa. Iniciar um projeto de benchmarking por um processo não crítico pode trazer poucos resultados para a organização. O foco inicial deve ser as necessidades dos clientes e a sua satisfação.

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

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

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

#### 3.1. Tipo ou finalidade da pesquisa

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

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

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

revisão dos conceitos pertinentes ao tema; **documental**, por meio de análises de documentos da instituição pesquisada e normas legais.

Quanto à bibliográfica, foram utilizadas bibliografias de autores clássicos e contemporâneos quanto ao tema, cujas principais referências selecionadas e utilizadas, por tema, estão dispostas no Quadro 3 – Principais conteúdos abordados e os respectivos autores.

Quadro 3 - Principais conteúdos abordados e os respectivos autores

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

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Foram utilizadas na pesquisa documental fontes primárias e secundárias. As primárias são os documentos originais, contemporâneos ao evento ou período a que se refere a pesquisa, dentre eles, estão a legislação e documentos institucionais; bem como os dados brutos - aqueles obtidos diretamente do pesquisador com o uso de seus próprios instrumentos e experiência a fim de abordar o fenômeno do estudo (questionários, entrevistas, etc.) -, e as secundárias, aquelas que se originaram ou se baseiam em outros, ou seja, em fontes primárias (Gil, 2022). No Quadro 4 – Temas e tipos de fontes documentais são apresentados os documentos utilizados no desenvolvimento da pesquisa.

Quadro 4 – Temas e tipos de fontes documentais

Tema	Documento e tipo
Norma Internacional da EFS - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público	ISSAI 100
Norma Internacional da EFS - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional	ISSAI 300
Norma Internacional da EFS - Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional	ISSAI 3100

Auditoria Operacional	Manual TCU, TC-DF, TCE-AP, TCE-CE, TCE-ES, TCE-MT, TCM-RJ
Avaliação de Governança em Políticas Públicas	Referencial - TCU
Implementação de Benchmarking	Manual

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

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

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

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

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

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

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

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

Figura 1 - Ciclo da Auditoria Operacional



Fonte: Manual de Auditoria TCU (2020).

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



práticas brasileiras em auditoria operacional, tem-se por adequada a escolha do Relatório Final de Auditoria como corpus (**pertinência**),

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

Como metodologia auxiliar, foi realizada **a pesquisa** empírica documental em relatórios de auditoria dos Tribunais de Contas de todos os entes da federação. Nos acordos de Cappi (2017), o qual ensina que a pesquisa empírica é um método de investigação que se fundamenta na observação e coleta de dados do mundo real com o propósito de responder a questões de pesquisa.

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

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

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

Para coleta de dados, adotado foi o Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC), por meio do acesso aos sites das Cortes de Contas e submissão de pedido de acesso à informação, com confirmação mediante apresentação de protocolo de

solicitação. O pedido foi instruído mediante encaminhamento de ofício assinado eletronicamente, anexado comprovante de vínculo com o PPGDDA, em que foi solicitada a **indicação de 02 (duas) auditorias operacionais realizadas que resultaram em “cases de sucesso”**.

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

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

Após a formalização do pedido, algumas prorrogações de prazo e reiteração dos pedidos de informação foram recebidas 24 respostas, ausentes as manifestações do: **TCU, TCE-AM, TCE-MA, TCE-RJ, TCE-SP e TCM-SP**, o quantitativo correspondente a uma parcela de 72,72% do total de Tribunais de Contas brasileiros. Ressalte-se que a região Nordeste figurou com maior número de participantes,

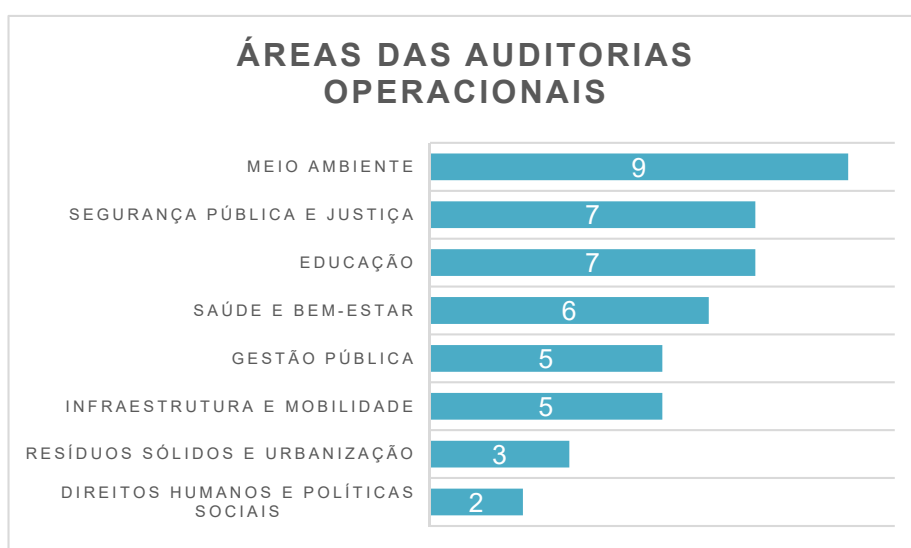
seguida da região Norte. Portanto, a ausência de indicação ou de resposta foi utilizada como critério de exclusão do universo delimitado. Foram reiterados os pedidos de informação às demais Cortes de Contas cuja resposta não foi recebida até setembro/2024.

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

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

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

Gráfico 1 – Áreas das Auditorias Operacionais



Fonte:

elaborado pela autora (2024)

Portanto, foram lidos e sistematizados 44 Relatórios de Auditoria Operacional, totalizando 4.427 páginas, de processos de Auditoria Operacional das Cortes de Contas, conforme demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5 - Detalhamento da Amostra das Auditorias Operacionais

<b>Categoria</b>	<b>Corte de Contas</b>	<b>Região</b>	<b>Título</b>	<b>Pág.</b>
Direitos Humanos e Políticas Sociais	TCE-RR	NORTE	Avaliação do Funcionamento dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) do Estado de Roraima (IPER) e do Município de Boa Vista (PRESSEM)	101
Direitos Humanos e Políticas Sociais	TCE-SC	SUL	Rede de Atendimento à mulher em situação de violência doméstica e familiar no Estado de Santa Catarina	183
Educação	TCM-GO	CENTRO-OESTE	Educação Municipal de Goiânia	137
Educação	TCM-GO	CENTRO-OESTE	Educação Municipal de Trindade	143
Educação	TC-DF	CENTRO-OESTE	Avaliação da gestão da política educacional durante a pandemia de covid-19	134
Educação	TCE-CE	NORDESTE	Oferta às crianças de zero a cinco anos acesso à creche/escola	111
Educação	TCE-RO	NORTE	Avaliação da política de formação, contratação e lotação de professores, com foco na alfabetização na idade certa na Secretaria Municipal de Educação de Porto Velho/RO	84
Educação	TCE-RS	SUL	Educação Infantil	10
Educação	TCE-RS	SUL	Implementação do Novo Ensino Médio	69
Gestão Pública	TC-DF	CENTRO-OESTE	Sistemática de renovação contratual de serviços de natureza continuada	5
Gestão Pública	TCE-PI	NORDESTE	Gestão de Pessoas, atendimento e parque tecnológico do Detran/PI	61
Gestão Pública	TCE-PE	NORDESTE	Avaliação do Sistema de Preservação do Patrimônio Histórico de Olinda	46
Gestão Pública	TCE-BA	NORTE	Sistemática de elaboração, acompanhamento, monitoramento e avaliação do PP 2021-2015 e de elaboração do PPA 2016-2019	86
Gestão Pública	TCE-AP	NORTE	Avaliação do Desempenho dos Centros e Atenção Psicossocial (CAPS)	150
Infraestrutura e Mobilidade	TCE-BA	NORDESTE	Acessibilidade em prédios públicos	71
Infraestrutura e Mobilidade	TCE-RO	NORTE	Licenciamento de Obras no Município de Porto Velho/RO	85

Infraestrutura e Mobilidade	TCM-RJ	SUDESTE	Avaliação dos impactos socioeconômicos decorrentes do atraso na execução das obras do Corredor BR Transbrasil	207
Infraestrutura e Mobilidade	TCE-ES	SUDESTE	Investigação dos crimes contra o patrimônio	117
Infraestrutura e Mobilidade	TCE-PR	SUL	Mobilidade urbana	71
Meio Ambiente	TCE-CE	NORDESTE	Política Estadual e/ou Programas de Ação Estaduais de Combate à Desertificação e Mitigação dos efeitos da seca e de outras políticas públicas transversais	251
Meio Ambiente	TCM-PA	NORTE	Licenciamento Ambiental voltado à avaliação institucional - SEMMA/Marabá/PA	77
Meio Ambiente	TCE-TO	NORTE	Avaliação da Governança das Unidades de Conservação do Estado do Tocantins - Bioma Amazônia	53
Meio Ambiente	TCE-PA	NORTE	Segurança em Barragens de Mineração	58
Meio Ambiente	TCE-AC	NORTE	Operacionalização do Instituto do Meio Ambiente do Acre	9
Meio Ambiente	TCE-AC	NORTE	Produção e distribuição de água tratada	36
Meio Ambiente	TCM-RJ	SUDESTE	Áreas de proteção ambiental e Parques Naturais Municipais	137
Meio Ambiente	TCE-MG	SUDESTE	As políticas públicas municipais para mitigação dos impactos ambientais e diversificação das atividades econômicas	74
Meio Ambiente	TCE-MG	SUDESTE	A gestão estadual das atividades de Extração do minério de ferro	118
Resíduos Sólidos e Urbanização	TCE-RN	NORDESTE	Gestão dos resíduos sólidos no âmbito do Consórcio Público Regional de Resíduos Sólidos de Seridó/RN	163
Resíduos Sólidos e Urbanização	TCM-PA	NORTE	Atividades de Coleta e Transporte de Resíduos Sólidos Domiciliares Urbanos do Município de Castanhal/PA	86
Resíduos Sólidos e Urbanização	TCE-SC	SUL	Coleta Seletiva de resíduos sólidos domiciliares do município de São José	118
Saúde e Bem-Estar	TCE-SE	NORDESTE	Atenção básica em saúde de Telha	275
Saúde e Bem-Estar	TCE-SE	NORDESTE	Atenção básica em saúde de São Francisco	174
Saúde e Bem-Estar	TCE-RN	NORDESTE	Rede Hospitalar da SESAP-RN	181
Saúde e Bem-Estar	TCE-PA	NORTE	Fiscalização dos contratos de gestão firmados com Organizações Sociais de Saúde	56

Saúde e Bem-Estar	TCE-AP	NORTE	Avaliação do desempenho da central de licitação e contratos	72
Saúde e Bem-Estar	TCE-ES	SUDESTE	Mamografia de rastreamento	82
Segurança Pública e Justiça	TCE-MT	CENTRO-OESTE	Corpo de Bombeiros	86
Segurança Pública e Justiça	TCE-MT	CENTRO-OESTE	Sistema de Radiocomunicação da SSP	92
Segurança Pública e Justiça	TCE-MS	CENTRO-OESTE	Sistema Prisional	127
Segurança Pública e Justiça	TCE-PI	NORDESTE	Processo de Operações Planejadas	57
Segurança Pública e Justiça	TCE-PE	NORDESTE	Avaliação do Programa de Saúde Ambiental - PSA	63
Segurança Pública e Justiça	TCE-PB	NORDESTE	Polícia Civil do Estado	53
Segurança Pública e Justiça	TCE-TO	NORTE	Avaliação do Sistema Penitenciário do Estado de Tocantins, com foco na gestão e operacionalização das unidades prisionais	58

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

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

Tabela 2 - Detalhamento da Amostra por Corte de Contas e por Região

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

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

Utilizou-se a pesquisa documental como instrumento de coleta dos dados, a partir dos Relatórios de Auditoria Operacional, manual de auditoria e legislações afins. Algumas Cortes de Contas que compõem a amostra disponibilizam suas fiscalizações e resultados em Transparência Ativa, possibilitando a consulta on-line, porém parcela significativa da amostra ainda não adota essa boa prática de transparência.

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

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

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

Necessário explicitar, que essa análise ocorrerá comparativamente nos manuais de auditorias operacionais dos Tribunais de Contas da federação. Uma análise comparada consiste em investigar e comparar elementos, características, ou fenômenos semelhantes e diferentes entre dois ou mais casos, com o objetivo de identificar padrões, diferenças significativas, relações de causa e efeito, ou

tendências. Essa abordagem permite uma compreensão mais profunda dos objetos de estudo, destacando semelhanças e contrastes que podem fornecer insights valiosos para a pesquisa (Silva, 2016).

Na pesquisa, a análise comparada pode ser realizada de diversas formas, como por meio de estudos de caso, análise de dados quantitativos e qualitativos, revisões sistemáticas da literatura, entre outras técnicas. Essa abordagem é amplamente utilizada em diversas áreas do conhecimento, como ciências sociais, ciências políticas, economia, educação, entre outras, para examinar diferentes contextos, teorias, políticas ou práticas e entender melhor suas nuances e implicações (Silva, 2016).

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

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

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

Como limitações da pesquisa, pode-se considerar a ausência de manipulação de dados por outra ferramenta tecnológica, além da impossibilidade de aprofundamento nos critérios das auditorias operacionais, dada a pluralidade dos



objetivos estudados, por conseguinte, o recorte desta pesquisa, ficou adstrito às informações constantes nos relatórios recebidos, cujo marco temporal possivelmente não represente as técnicas adotadas atualmente pelas Cortes de Contas.

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

Por conseguinte, apresenta-se as categorias definidas para compor a codificação dos dados para persecução dos objetivos estabelecidos no escopo desta pesquisa, conforme Quadro 6 - Livro de Códigos, a seguir.

Quadro 6 - Livro de Códigos

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

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

	R.A.09 - QTD DE ACHADOS		
	R.A.10 - FONTES		
	R.A.11 - MÉTODOS DE COLETA		
	R.A.12 - MÉTODOS DE ANÁLISE		
	R.A.13 - LIMITAÇÕES		
	R.A.14 - CONCLUSÕES		
	R.A.15 - RECOMENDAÇÕES		

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

### 3.3. Proposta de Intervenção

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

A pretensão inicial desta pesquisa foi de incrementar a proposta do Manual de Auditoria Operacional, desenvolvido pelo Conselheiro-Substituto e egresso do PPGDDA/UFPA, submetida ao TCE-PA, contudo, dado recorte da pesquisa, foi elaborado em formato de diagnóstico propositivo, a partir dos manuais selecionados e auditoria operacionais da amostra.

Após a coleta e análise dos dados, foi elaborado o presente Relatório da Pesquisa com a divulgação do diagnóstico e das proposições, para materialização de artigo acadêmico com os resultados da pesquisa realizada a ser submetido a uma revista qualificada.

Logo, o produto da pesquisa consiste em Estudo de Caso composto por um relatório diagnóstico propositivo e um artigo acadêmico com os resultados da pesquisa realizada, submetido à uma revista qualificada. A intervenção pretendida repousa na pretensão de que as conclusões desta pesquisa contribuam para a avaliação dos resultados das auditorias operacionais no Estado do Pará e no Brasil.

#### 4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

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

O resultado das auditorias operacionais, descritos nos relatórios analisados, demonstrou coerência e alinhamento aos princípios e diretrizes das normas da INTOSAI, bem como aos que adotaram um manual de procedimento técnico, o que representou a minoria apenas 19 dos 44 RAOPs fizeram menção a um manual de auditoria operacional como diretriz para a realização dos trabalhos pela equipe de auditoria.

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

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

##### 4.1. Identificação da Auditoria (I.A)

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

O Relatório Final da Auditoria Operacional é o produto derradeiro desse processo de fiscalização, consolida a descrição ordenada e minuciosa dos fatos constatados pela equipe de auditoria, com base nas evidências coletadas (ARAÚJO, 2008). Além de comunicar a avaliação do Auditor sobre o objeto, também consiste num instrumento de avaliação do próprio trabalho desenvolvido. Tal exposição

fundamentada, descreve os “Achados” e culmina na proposição de sugestões capazes de aprimorar a gestão pública. Não há uma norma nacional, logo, cabe às Cortes de Contas estabelecerem e seguir padrões alinhados às normas da INTOSAI.

Para responder ao quesito da “origem da auditoria”, se interna ou externa, a mostra demonstrou que 13 RAOP representam iniciativas/motivação, externa à Corte de Contas. Destas, as AO3 e AO4 oriundas do mesmo Tribunal resultaram da iniciativa do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX<sup>1</sup>); a AO37, resultou de iniciativa da “*Associação Nacional do Ministério Público de Contas (AMPCON) lançou, em 1º de julho de 2011, a campanha nacional Ministério Público de Contas pela Acessibilidade Total*”. As AO8 e AO30, da categoria de Segurança Pública e Justiça, resultaram de iniciativa do Conselho Nacional de Procuradores Gerais de Contas – CNPGC, em que o TCU aprovou em Sessão Plenária a realização de Auditoria Coordenada no Sistema Penitenciário Brasileiro. O projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com foco na Redução da Desigualdade Social (CERDS) implementado a partir de um acordo de cooperação técnica entre o Ministério do Governo Britânico para o Desenvolvimento Internacional (DFID) e o Tribunal de Contas da União (TCU) entre os anos de 2002 e 2006, foi a iniciativa do AO24, tal programa “*visa avaliar programas governamentais e modelos regulatórios de serviços públicos com foco na redução das desigualdades sociais no Brasil e contribuir para uma maior transparência na prestação de contas do gasto público (accountability) e para o fortalecimento do “controle social”*”. A AO15 resultou de “*acordo de cooperação firmado entre a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa (IRB) para a realização da auditoria coordenada nos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) instituídos por Estados, Municípios e Distrito Federal*”. As AO5 e AO6, da mesma Corte de Contas, originaram-se do “*Programa Integrado de Auditorias no exercício de 2018, denominado Programa De Olho nas Escolas (POE<sup>2</sup>), que compreende a realização de auditorias segundo as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) de nível 3 e 4, emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)*”, com o apoio da

---

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

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

Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), resultante da mesma Resolução, a AO35, também é destaque da categoria da Educação. O Projeto Integrar<sup>3</sup>, foi impulsionador de três relatórios da amostra, as AO14, AO27 e AO36.

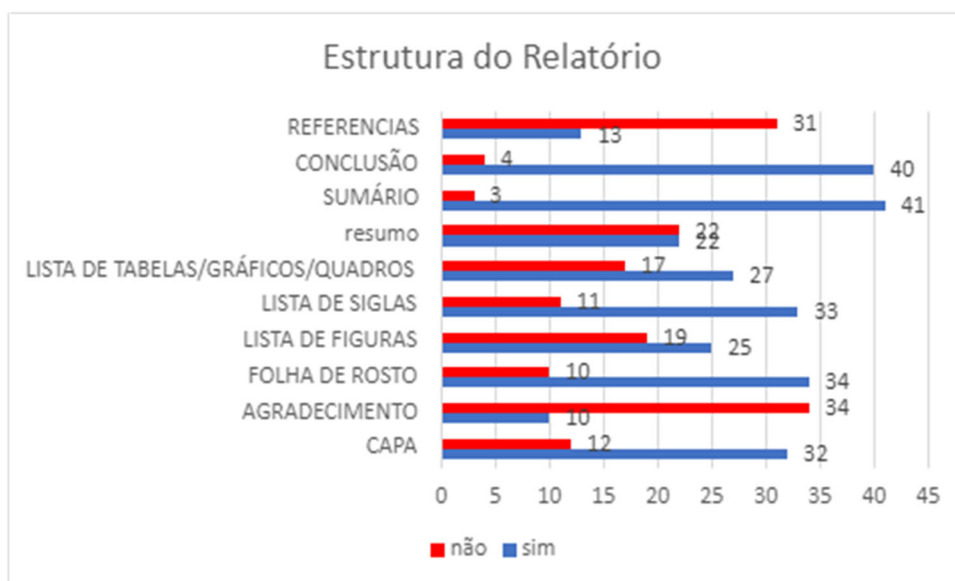
Ao propor um modelo de Manual de Auditoria Operacional para o **TCE-PA**, Melo (2023) realizou levantamento acerca dos Manuais de Auditoria Operacional brasileiros, tendo o **TCU** como paradigma, destacou a existência de manuais específicos no **TCE-AM**, **TC-DF**, **TCE-MS** e **TCE-MT**. No decorrer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

Da amostra analisada, 19 (AO1, AO2, AO3, AO5, AO6, AO16, AO17, AO25, AO28, AO29, AO33, AO34, AO35, AO36, AO39, AO40, AO42, AO43, AO44) das 44 auditorias operacionais destacaram a adoção de **manual** de auditoria para a realização dos trabalhos. Destas, 12 foram realizadas tendo como base manual de auditoria próprio, dos quais 06 (seis) adotaram subsidiariamente, o manual do TCU no desenvolver dos trabalhos. Já as 25 restantes, não declararam nos relatórios se houve adoção de manual de auditoria operacional, cuja estrutura dos RAOPs está identificada, conforme Gráfico 1 - Elementos do Relatório de Auditoria Operacional, a seguir.

#### Gráfico 1 - Elementos do Relatório de Auditoria Operacional

---

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



Fonte: Elaborado pela autora (2024)

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

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



Quanto ao período fiscalizado, tal registro não foi identificado em 07 (sete) relatórios (AO5, AO17, AO20, AO24, AO36, AO37, AO39). Dos 37 restantes, a média é de 2,43 anos, 15 deles possuem a medida de 01 (um) ano de período fiscalizado. Necessário relatar que o maior período investigado foi apontado na AO43, categoria Gestão Pública, que avaliou aspectos da área de Licitação e Contratos. Ao questionar sobre a duração da realização da auditoria, a informação não foi identificada em 22 (vinte e dois) relatórios. Aos que fizeram constar no RAOP, o intervalo do planejamento da fiscalização, com média foi de 5,41 meses, sendo o menor prazo em 03 (três) meses e o maior, em 13 (treze), respectivamente, AO27 e AO12.

#### 4.2. Relatório de Auditoria (R.A)

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

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

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

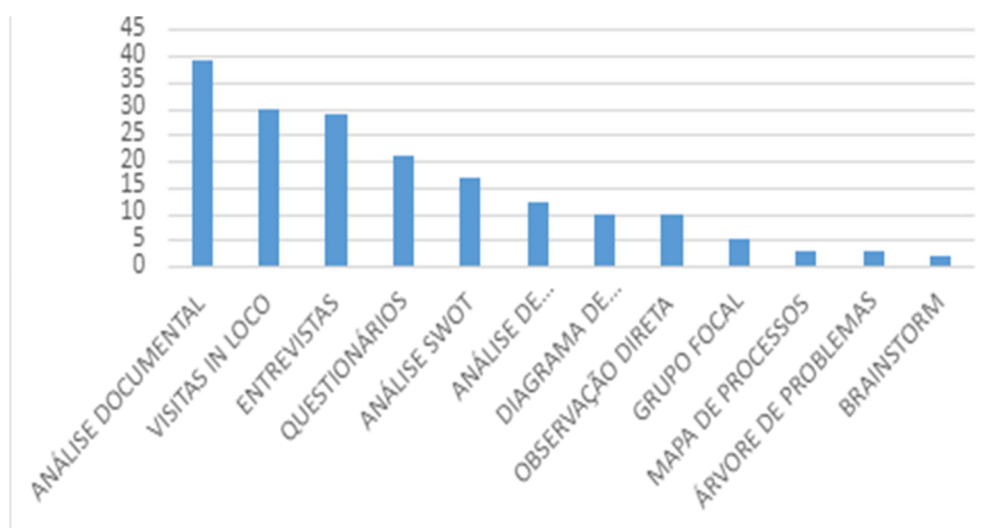
Ao questionar o tipo de abordagem dessas auditorias operacionais, é determinada a natureza do exame que será realizado, classifica-se em (ISSAI 300, p. 6):

- a sistemas: examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão;

- a resultados: avalia se os objetivos de resultado ou de produto foram atingidos; ou
- a problemas: verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios de critérios.

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

Gráfico 2 - Técnicas mais usadas nas Auditorias Operacionais



Fonte: Elaborado pela autora (2024)

Considerando que o documento basilar da pesquisa foi o relatório final de AO, o Gráfico 2 - Técnicas mais usadas nas Auditorias Operacionais apresenta as técnicas que foram mencionadas nesse documento. Os trabalhos da equipe, após ato de formalização da fiscalização, iniciam-se com a exploração do objeto de pesquisa, por consequência, a Análise Documental se faz indispensável para o primeiro contato e planejamento da auditoria, logo, a ausência de sua menção em 05 relatórios (AO6, AO18, AO39, AO41, AO43), pode não significar ausência de uso, mas possivelmente, ausência de citação.

Na AO1, foram utilizadas duas técnicas exclusivas que não foram repetidas na amostra. Ao investigar o Meio Ambiente, a equipe de auditoria se valeu de técnicas de indagação escrita, criada pela *World Wide Fund for Nature* (WWF) para verificação

da implementação e das vulnerabilidades de Parque Municipal, além do método *Rapid Assessment and Priorization of Protected Area Management* (RAPPAM), ambas já eram utilizadas por essa Corte de Contas desde 2004, mas não houve adoção dessas técnicas nas outras auditorias do Meio Ambiente (AO3, AO7, AO27, AO31, AO32, AO36, AO41).

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

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

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

As questões de auditoria são elaboradas na Fase de Planejamento da auditoria operacional e servirão de base para os trabalhos de auditoria. Em cinco relatórios (AO21, AO22, AO27, AO29, AO41), elas não foram reproduzidas na íntegra, contudo, não é possível afirmar que elas não foram definidas ao início dos trabalhos, mas tão somente, não foram reproduzidas na íntegra no Relatório Final de Auditoria. A média de questões de auditoria por relatório é de 3,56, em 05 (cinco) relatórios (AO2, AO4, AO14, AO26, AO43) houve apenas uma questão e na AO20 foram fixadas 08 (oito) questões. Nessa mensuração, não foram consideradas as subquestões estabelecidas para simplificar os trabalhos de fiscalização.

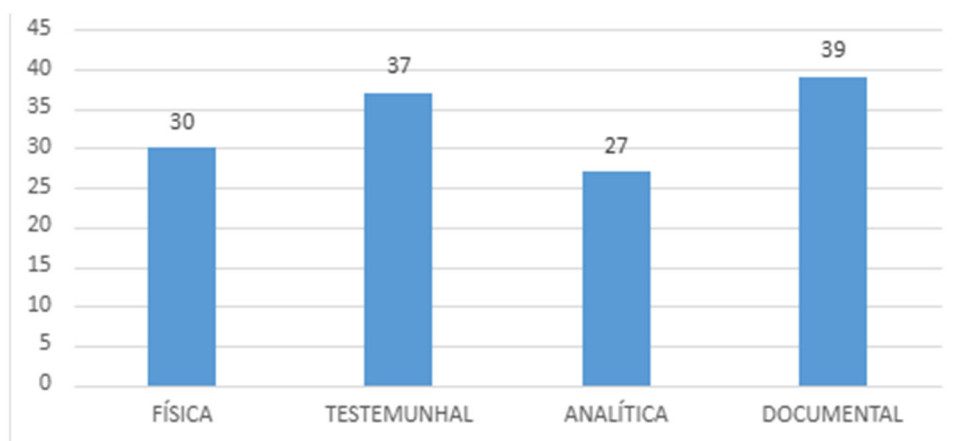
Os critérios são estabelecidos pela equipe de auditoria como paradigma da situação ideal/planejada. Delinear os critérios que servirão de subsídio para os trabalhos de fiscalização é condição fundamental a ser realizada na fase de planejamento. Da amostra analisada, seja pela ausência da adoção de manual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

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

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

Os tipos de evidências da amostra, empregados nos trabalhos de auditoria, estão sumarizados no Gráfico 3 - Tipos de Evidência da amostra, a seguir.

Gráfico 3 - Tipos de Evidência da amostra



Fonte: Elaborado pela autora (2024)

As evidências descritas no Gráfico 3 - Tipos de Evidência da amostra foram consideradas isoladamente, e de forma combinada, foi possível constatar que 17 relatórios (38,63%) utilizaram todos os tipos de evidência; 16 (36,36%) utilizaram 03 (três) tipos de evidência e; 11 (25%) usaram 02 (dois) tipos de evidência.

Necessário destacar que os dados utilizados e os achados de auditoria podem sofrer limitações, que devem ser identificadas e registradas pela equipe quando do processo de fiscalização. Constatou-se que 25 relatórios (56,81%) não registraram limitações de auditoria, conforme sumarizados no Quadro 7 - Limitações das Auditorias Operacionais, a seguir.

Quadro 7 - Limitações das Auditorias Operacionais

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

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

Fonte: Elaborado pela autora (2024)

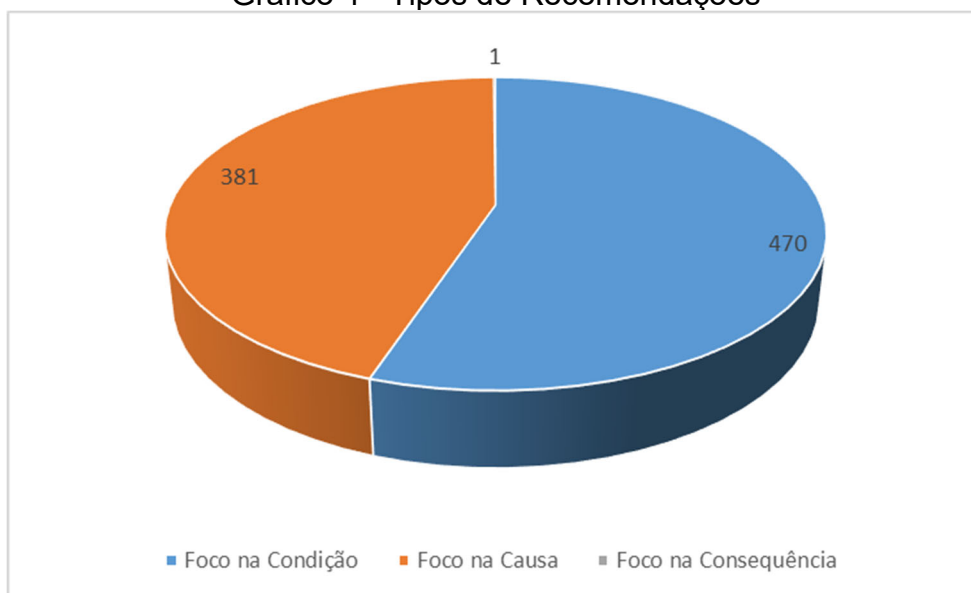
Em regra, as auditorias operacionais investigadas apresentaram os requisitos exigidos nas normas ao detalhar o objeto da auditoria, critérios utilizados e propostas de encaminhamentos e/ou recomendações, para além disso, houve registro de 94 (noventa e quatro) Determinações, em 11 Cortes de Contas, que foram formalizadas

em 17 relatórios de auditoria (AO1, AO2, AO5, AO6, AO7, AO8, AO9, AO10, AO13, AO15, AO17, AO27, AO35, AO36, AO41, AO42, AO43), correspondendo a uma média de 5,52 Determinações por relatório. Grosso modo, tais determinações estabeleceram prazo para apresentação de Plano de Ação pelos órgãos auditados. Contudo, as AO9 e AO10, da mesma Corte de Contas, apresentaram 17 e 32 determinações respectivamente, da análise pode-se constatar que apesar de constarem como “Determinações”, nem todas poder-se-iam revestir de tal imperativo, resultando em meras “Recomendações”.

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

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

Gráfico 4 - Tipos de Recomendações



Fonte: Elaborado pela autora (2024).

No relatório da AO8, da categoria de Segurança Pública e Justiça, a equipe de auditoria assim recomendou: “*Que realize abertura de Tomada de Contas Especial, para apuração de possíveis danos ao erário, proveniente do pagamento de serviços*”

*não realizados pela empresa Umanizzare, conforme estabelecido nos Contratos nº 10 e 11 de 2012. (Situação encontrada 7)*”, trata-se de recomendação com foco na consequência, pois busca corrigir prejuízos decorrentes da condição.

## 5. CONCLUSÃO

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

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

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



Pelo exposto, é cristalino o relevo dos Tribunais de Contas para a avaliação das políticas públicas, tendo o uso da auditoria operacional íntima ligação com o aperfeiçoamento da gestão pública, o que se propõe é uma relativa padronização ou alternativamente, um incremento nas ações coordenadas para amplitude do controle externo.

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

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

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

## REFERÊNCIAS

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

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

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

ARAÚJO, Flávia, and POUERI do Carmo Mário. "Análise do programa de modernização do controle externo brasileiro—o Promoex nos tribunais de contas." Sociedade, Contabilidade e Gestão (2018).

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

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

BARCHET, Gustavo. **Direito Administrativo: teoria e questões com gabarito**. – 2. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

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

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

BAUER, Martin W. Análise de conteúdo clássica: uma revisão. In: BAUER, Martin W.; GASKELL, George. Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático. Petrópolis: Vozes, 2007. p. 189-217.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 22 ago. 2023.

BRASIL. Instituto Rui Barbosa. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público: NBASP 9020 Avaliação de Políticas Públicas, Resolução IRB nº 03/2020**. Disponível em: [https://irbcontas.org.br/wpfd\\_file/resolucao-2020-03-20--irb-reorganizac%CC%A7a%CC%83o-das-nbasp-e-incorporac%CC%A7a%CC%83o-das-nbc-tasp/](https://irbcontas.org.br/wpfd_file/resolucao-2020-03-20--irb-reorganizac%CC%A7a%CC%83o-das-nbasp-e-incorporac%CC%A7a%CC%83o-das-nbc-tasp/). Acesso em 02 ago. 2023.

BRASIL. Lei nº 8.443/1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm). Acesso em: 02 ago. 2023.

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

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

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

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

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

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

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

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

GERTLER, Paul J. et al. Avaliação de Impacto na Prática, segunda edição. World Bank Publications, 2018.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MELLO, Daniel. **Auditoria Operacional como instrumento de atuação do Tribunal de Contas do Estado do Pará**: construção de uma minuta de manual de auditoria operacional institucional baseado na comparação de experiências. Universidade Federal do Pará, 2023.

MENDONÇA, R. L., REZENDE, S. R., RODRIGUES, L. M., Araújo Júnior, J. D., Paula, P. D., & Lima, D. D. (2020, July). Atuação dos tribunais de contas nas ações de enfrentamento à pandemia da covid-19. *In Congresso Usp Fipecafi*.

NEUENDORF, Kimberly A. The content analysis guidebook. Thousand Oaks: Sage, 2002.

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

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

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

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

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

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

RIFFE, Daniel; LACY, Stephen; FICO, Frederick. Analyzing media messages: Using quantitative content analysis in research. New York: Routledge, 2014.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. Ativismo nos Tribunais de Contas. **Revista do TCU**, v. 1, n. 151, p. 33–47, 4 jul. 2023. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1937>. Acesso em: 3 ago. 2023.

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

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

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

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

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

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL. Manual de auditoria operacional. 2010.

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

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ. Guia de orientações sobre trabalhos acadêmicos do mestrado profissional em direito e desenvolvimento na Amazônia / Universidade Federal do Pará, Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia. - Belém: PPGDA/UFGA, 2023.

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

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

**APÊNDICE A – ARTIGO**

**APÊNDICE B – COMPROVANTE DE SUBMISSÃO DO ARTIGO**