

A Auditoria Operacional No Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas: Um Estudo No Período De 2019 A 2023.

Jackeline De Souza Ferreira¹; Clairton Fontoura Ferret²;
Orlem Pinheiro De Lima³; Márcia Ribeiro Maduro⁴;
Wlademir Leite Correia Filho⁵; Paulo César Diniz⁶

(Aluna De Graduação Da Escola Superior De Ciências Sociais /Universidade Do Estado Do Amazonas, Brasil)¹

(Professor Adjunto Da Escola Superior De Ciências Sociais /Universidade Do Estado Do Amazonas, Brasil)²

(Professor Adjunto Da Escola Superior De Ciências Sociais /Universidade Do Estado Do Amazonas, Brasil)³

(Professora Associada Da Escola Superior De Ciências Sociais /Universidade Do Estado Do Amazonas, Brasil)⁴

(Professor Adjunto Da Escola Superior De Ciências Sociais /Universidade Do Estado Do Amazonas, Brasil)⁵

(Professor Adjunto Da Escola Superior De Ciências Sociais /Universidade Do Estado Do Amazonas, Brasil)⁶

Resumo:

Este estudo tem por objetivo analisar a abordagem das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), quanto aos métodos e técnicas adotados e à utilização dos princípios de desempenho (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade). Por meio de uma pesquisa descritiva e qualitativa, baseada na análise de conteúdo de 10 relatórios de auditoria operacional, constatou-se que a abordagem adotada pelo TCE/AM é orientada a resultados, pois examina o alcance eficaz dos objetivos e metas traçados. Quanto aos métodos de coleta empregados nas auditorias, muito utiliza-se do exame documental, das entrevistas e da observação direta, enquanto nos métodos de análise de dados, a análise de conteúdo e de triangulação são mais frequentes. Por outro lado, as técnicas de auditoria mais utilizadas são as de Stakeholder e Matriz de Risco. Conclui-se que existe uma predominância na utilização do princípio da eficácia na composição das auditorias operacionais do TCE/AM, enquanto o princípio da economicidade raramente é aplicado. Assim, o estudo contribui para o aprofundamento das discussões sobre a auditoria operacional no âmbito do controle externo e oferece subsídios para aprimorar a fiscalização da gestão pública, com oportunidades de melhoria em relação ao escopo das análises e à inclusão de outros princípios de desempenho.

Palavras-chave: Auditoria Operacional; Controle Externo, Tribunais de Contas; TCE/AM; Princípios de Desempenho.

Date of Submission: 15-11-2024

Date of Acceptance: 25-11-2024

I. Introdução

O Controle da administração pública é um poder-dever atribuído pela Constituição Federal de 1988 ao Poder Legislativo com o auxílio dos Tribunais de Contas. O caput do art. 70 da Constituição dispõe expressamente que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial será exercida sobre as entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (Guerra, 2007).

Para cumprimento de sua função institucional, os Tribunais de Contas utilizam de diversos instrumentos, de modo a atingir o efetivo exercício de suas competências traçadas no art. 71 da Constituição da República (Leal, 2006). Dentre esses instrumentos, destaca-se a auditoria de natureza operacional, prevista no inciso IV do respectivo artigo, que atribui ao Tribunal de Contas, por iniciativa própria ou do Poder Legislativo, realizar **inspeções e auditorias** de natureza contábil, financeira, orçamentária, **operacional** e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (Brasil, 1988, grifo nosso).

Nesse contexto, verifica-se que a auditoria operacional enquanto instrumento de controle e fiscalização, utilizado pelos Tribunais de Contas, exerce um papel substancial para a melhoria ou aperfeiçoamento da gestão pública, a partir da avaliação dos critérios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos projetos e programas governamentais.

No estado do Amazonas, o Tribunal de Contas do Estado (TCE/AM), por meio da Resolução N° 04, de 3 de março de 2011, fixou as normas que regulam o procedimento de auditoria operacional no âmbito deste Tribunal de Contas. Dessa forma, o Tribunal acumula cerca de 12 anos de experiência na área, no entanto, não foram encontrados registros de pesquisas que demonstrem a condição presente da auditoria operacional no *locus* do TCE/AM, tal fato conduziu a oportunidade de uma investigação das abordagens adotadas e do estágio em que se encontra a auditoria operacional no Egrégio Tribunal.

Assim, o presente estudo teve como objetivo geral analisar a abordagem das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), quanto aos métodos e técnicas adotados e à utilização dos princípios da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, no período de 2019 a 2023.

Com base nos objetivos do estudo, a pesquisa pode ser classificada como descritiva, de natureza predominantemente qualitativa, quanto aos instrumentos de coleta de dados, constitui-se em pesquisa documental e bibliográfica. Para tanto, foram analisados os relatórios das auditorias operacionais realizadas e publicadas pelo TCE/AM que compreenderam o período de 2019 a 2023, observando a abordagem das auditorias, os princípios de desempenho, os métodos e as técnicas adotadas nesses trabalhos.

Justifica-se, portanto, a relevância e oportunidade da presente pesquisa pela contribuição para um maior conhecimento de como o Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), entidade responsável pela avaliação das contas públicas estaduais e municipais, executa os exames da gestão pública quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade por meio das auditorias operacionais.

II. Revisão Da Literatura

A auditoria operacional no setor público

Conforme Barros (2000), a auditoria, em sentido amplo, pode ser entendida como um processo de investigação sistemático em que são obtidas e analisadas as evidências suficientes que permitam ao auditor pronunciar-se sobre a conformidade de uma situação vigente com os critérios de comparação selecionados e comunicar os resultados aos usuários interessados.

Segundo as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), a auditoria no setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis (ISSAI 100, 2017).

Desta forma, a auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (ISSAI 100, 2017).

Conforme as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP, 2017), desenvolvidas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), as auditorias do setor público podem ser classificadas em três tipos principais: auditoria financeira, auditoria de conformidade e auditoria operacional. Com destaque para esta última - auditoria operacional, objeto de estudo desta pesquisa, ao qual será abordada a seguir.

A auditoria operacional exercida pelos Tribunais de Contas

A Constituição de 1988, no artigo 70, determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, com o auxílio dos Tribunais de Contas, e pelo sistema interno de cada Poder.

Dentre as diversas competências de controle e fiscalização reservadas às Cortes de Contas, a Constituição elenca no artigo 71, item IV, a atribuição de realizar, por iniciativa própria ou por solicitação do Poder Legislativo, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, para verificar a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos da Administração (Guerra, 2007, p. 137).

Desta forma, o Tribunal de Contas da União (TCU), define 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 e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento (BRASIL, 2020).

Para o General Accountability (GAO), Escritório de Controladoria dos Estados Unidos:

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

Para Araújo (2008), a auditoria operacional pode ser realizada no todo ou em partes de uma organização com o objetivo de propor recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos da economia, eficiência e eficácia.

Peter e Machado (2014), definem que a auditoria operacional avalia as ações gerenciais ou parte dos procedimentos do processo operacional das entidades da administração pública e dos programas de governo. Acrescentam, ainda, que esse tipo de auditoria avalia a eficácia dos resultados das entidades em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade, eficiência, efetividade e qualidade dos controles internos existentes.

Segundo De Almeida (2012), a auditoria operacional trata-se de um “instrumento de fiscalização que enfoca não a conformidade com leis e regulamentos, mas o desempenho de uma organização na medida em que entrega bens e serviços à sociedade, tendo a eficiência como um conceito central em seu desenvolvimento”.

Assim, por meio das auditorias operacionais, os Tribunais de Contas avaliam o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como o dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos praticados (NBASP, 2017).

Tais aspectos são importantes na avaliação da gestão pública, pois vão além da conformidade legal e legítima dos gastos públicos. Eles permitem analisar de forma qualitativa como ocorreu o processo, se os resultados esperados foram alcançados e se o objetivo central e finalístico - atender à necessidade e direito de cada cidadão, conforme previsto na Constituição - foi efetivamente cumprido.

Princípios de desempenho avaliados na auditoria operacional

As auditorias operacionais podem examinar, em um mesmo trabalho, um ou mais dos princípios de desempenho. Dentre os princípios existentes, a literatura destaca quatro: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade – os quatro Es, definidos a seguir:

Economicidade

O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos utilizados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço (ISSAI 3100, 2017, p. 6).

Refere-se à capacidade de uma organização gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição. O exame da economicidade poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, sistemas de gerenciamento, benchmarking de processos de compra e outros procedimentos afetos à auditoria operacional, enquanto o exame estrito da legalidade de procedimentos de licitação e da fidedignidade de documentos deverão ser objeto de auditoria de conformidade.

Eficiência

O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre os recursos empregados e os produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade (ISSAI 3100, 2017, p. 6).

Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado (Cohen; Franco, 1993 apud Brasil, 2020).

Eficácia

O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações (Brasil, 2020). A eficácia tem seu foco no resultado final. É ela que diz o resultado final, o produto final, respondendo se cumpriu ou não os objetivos imediatos e alcançou suas metas (Brasil, 2020).

Conforme observa o TCU em seu manual, a análise de eficácia deve considerar os critérios adotados para fixação da meta a ser alcançada. Uma meta subestimada pode levar a conclusões equivocadas a respeito da eficácia do programa ou da atividade sob exame. Além disso, fatores externos como restrições orçamentárias podem comprometer o alcance das metas planejadas e devem ser levados em conta durante a análise da eficácia.

Efetividade

A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção (Brasil, 2020).

Portanto, examinar a efetividade de uma intervenção governamental significa ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores (GUID 3910/42).

Etapas de execução da auditoria operacional

A auditoria operacional se desenvolve com base em um ciclo complexo de fases complementares e sequenciais. De acordo com o Manual do TCU (Brasil, 2020), o desenvolvimento da auditoria operacional obedece às seguintes etapas: seleção de tema, planejamento, execução, relatório, comentário do gestor, apreciação, divulgação e monitoramento, conforme ilustra a figura 1.

Figura 1. Etapas de execução da auditoria operacional



Fonte: Adaptado de NAO (1997) apud TCU (2020).

Seleção de temas

A seleção do tema é o primeiro estágio do ciclo de auditoria, neste, é importante selecionar um tema que possibilite a realização de uma auditoria que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública (Brasil, 2020, p.52).

Destaca-se que o processo de seleção deve estar integrado simultaneamente ao planejamento estratégico e ao sistema de planejamento anual da EFS (ISSAI 3000/89). Tal integração é necessária, pois o processo de seleção é orientado por escolhas fundamentais, que definem a alocação de recursos e diretrizes de atuação.

Assim, as escolhas estratégicas do órgão controlador abrangem diferentes perspectivas, desde decisões sobre a alocação de recursos para cumprir suas obrigações legais até decisões sobre áreas de governo que devem ser examinadas prioritariamente.

Planejamento

Segundo a International Organization of Supreme Audit Institution - Intosai, o planejamento deve ser realizado de modo a assegurar que uma auditoria de alta qualidade seja conduzida de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade (ISSAI 3000/3.3, 2004).

Na fase de planejamento, define-se os princípios norteadores do trabalho e os produtos esperados ao final da auditoria. O planejamento de auditoria visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessários à sua realização. O planejamento consiste nas seguintes atividades:

Análise preliminar do objeto de auditoria - consiste no levantamento de informações relevantes sobre o objeto auditado para adquirir o conhecimento necessário à formulação das questões que serão examinadas pela auditoria.

As informações sobre o objeto auditado podem ser obtidas a partir do levantamento de trabalhos relevantes sobre o objeto de auditoria, além de estudos e pesquisas de iniciativa do auditado ou de instituições acadêmicas especializadas e devidamente reconhecidas.

Ainda na fase de análise preliminar, podem ser utilizadas técnicas com a finalidade de traçar diagnóstico a partir da interpretação sistemática das informações coletadas e da identificação dos principais problemas relativos ao desempenho do objeto selecionado. O Quadro 1 resume as técnicas mais empregadas e os objetivos a que se propõem.

Quadro 1: Técnicas mais utilizadas na etapa de planejamento

Técnica de diagnóstico	Objetivo
SWOT e Diagrama de Verificação de Risco	<ul style="list-style-type: none"> Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo. Identificar fatores de risco e conhecer a capacidade organizacional (controles) para o seu gerenciamento.
Análise stakeholder	<ul style="list-style-type: none"> Identificar os principais grupos de interesse (atores interessados). Identificar opiniões e conflitos de interesses e informações relevantes.
Mapa de produtos e Indicadores de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> Conhecer os principais objetivos de uma entidade ou programa. Identificar os responsáveis pelos produtos críticos. Desenvolver indicadores de desempenho.
Mapa de Processos	<ul style="list-style-type: none"> Conhecer o funcionamento de processos de trabalho. Identificar boas práticas. Identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho.
Diagrama de Ishikawa	<ul style="list-style-type: none"> Identificar as possíveis causas que levam a um determinado problema.
Árvore de problemas	<ul style="list-style-type: none"> Compreender os fatores que dificultam o alcance dos objetivos de políticas, programas ou órgãos públicos. Identificar causas e consequências de um problema central.
Análise RECI	<ul style="list-style-type: none"> Identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado.
Marco lógico	<ul style="list-style-type: none"> Orientar a formulação, a execução, o acompanhamento e a avaliação de programas ou projetos governamentais.
Análise envoltória de dados – DEA	<ul style="list-style-type: none"> Avaliar a eficiência relativa de um conjunto de unidades, como organizações e programas. Identificar boas práticas, normalmente associadas às unidades mais eficientes, que podem ser usadas como benchmark para a melhoria do desempenho das demais.
Matriz de análise de risco	<ul style="list-style-type: none"> Identificar e ponderar os riscos inerentes às atividades auditadas. Identificar e ponderar os riscos de controle incidentes sobre a atividade Identificar os riscos residuais mais críticos e merecedores da atenção da auditoria.

Fonte: Manual do TCU (Brasil, 2020).

a) Definição da abordagem da auditoria - O auditor deve escolher uma das três abordagens de auditoria: uma abordagem orientada a sistemas, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira; uma abordagem orientada a resultados, que avalia se os objetivos de impactos ou de produtos foram atingidos como planejados ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido; e uma abordagem orientada a problemas, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios em relação a critérios (INTOSAI, 2005).

b) Definição do objetivo e escopo da auditoria - A partir do conhecimento construído durante a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá definir o objetivo da auditoria por meio da especificação do problema e das questões de auditoria que serão investigadas, conforme exemplos no Quadro 2.

Quadro 2: Exemplos de objetivos de auditoria

<p>Exemplo 1 Examinar a operacionalização da prestação dos serviços de alimentação escolar da rede municipal de ensino sob a ótica do armazenamento, distribuição e fornecimento dos alimentos consumidos pelos alunos das escolas urbanas e rurais.</p>
<p>Exemplo 2 Avaliar a eficácia/eficiência das ações governamentais, bem como seus planos e programas, em prol de erradicar a violência contra as mulheres durante o período de 2019-2021, avaliando o impacto havido durante a pandemia.</p>

Fonte: Elaboração própria a partir de auditorias do TCE/AM.

O objetivo da auditoria deve ser desdobrado em questões, que podem ser divididas em subquestões. Ao formular as questões e as subquestões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação, as dimensões e os limites que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

Quadro 3: Exemplo de elaboração de questões e subquestões de auditoria

<p>Exemplo 1 Questão 1: Os controles internos sobre o auxílio-doença são adequados para garantir, com razoável segurança, o pagamento desses benefícios?</p> <p>Subquestão 1.1: Os controles internos sobre as atividades de manutenção dos benefícios de auxílio-doença são adequados para garantir, com razoável segurança, o pagamento desses benefícios?</p>

Fonte: Manual de Auditoria do TCE/AM (2024).

- c) Especificação dos critérios de auditoria** - A equipe deve definir os critérios de auditoria, que são as referências usadas para avaliar o objeto de auditoria, de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.
- d) Elaboração e validação da matriz de planejamento** - Uma vez definidos o objetivo e as questões de auditoria, a equipe deverá elaborar a matriz de planejamento. Trata-se de quadro-resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. Após a revisão do supervisor, a matriz de planejamento deve ser submetida a um painel de referência com o objetivo de colher críticas e sugestões para seu aprimoramento. Em seguida, realiza-se a apresentação da matriz de planejamento aos gestores do órgão ou programa auditado.
- e) Elaboração de instrumentos de coleta de dados e teste piloto** - Após definida e validada a matriz de planejamento, passa-se à elaboração dos instrumentos de coleta de dados que serão usados durante a fase de execução. Os instrumentos de coleta de dados devem ser testados por meio de teste-piloto para garantir a sua consistência.
- f) Elaboração do plano de auditoria** - Ao final da fase de planejamento, a equipe deve preparar o plano de auditoria, que descreve a natureza do trabalho a realizar e os resultados que se pretende alcançar. O plano conterá descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a serem investigadas, procedimentos a serem desenvolvidos e resultados esperados com a realização da auditoria.

Execução

A etapa de execução consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria. As principais atividades realizadas durante a execução são:

- a) Desenvolvimento dos trabalhos de campo** - Consiste na coleta de informações e dados definidos no planejamento de auditoria, que irão gerar as evidências necessárias para embasar os achados de auditoria. O tipo de dados a coletar e as fontes desses dados dependerão da estratégia metodológica e dos critérios estabelecidos.
- b) Coleta de dados** - Durante a coleta de dados, a equipe aplica os instrumentos desenvolvidos e testados na fase de planejamento. Os métodos de coleta de dados mais usados em auditoria operacional são:

Quadro 4: Métodos de coleta de dados

Método	Característica
Revisão documental	É a revisão de documentos, arquivos, relatórios, trabalhos acadêmicos, estudos disponíveis sobre o objeto de auditoria.
Entrevista	É uma sessão de perguntas e respostas para obter informações. Podem ser usadas para confirmar fatos e corroborar dados de outras fontes ou explorar potenciais recomendações, além de identificar boas práticas.
Questionário	Trata-se de um formulário usado para obter informação de forma padronizada. Serve para colher dados primários, não disponíveis em bancos de dados da administração pública, ou para colher dados que permitam testar a confiabilidade dos já disponíveis.
Observação direta	Utiliza os sentidos para compreender determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar.
Grupo Focal	Técnica qualitativa de coleta de dados a partir das interações e discussões ocorridas entre participantes de um determinado grupo sobre o tema de interesse e questões relevantes.

Fonte: Elaboração própria a partir do Manual do TCU (Brasil, 2020).

- c) Análise de dados** - Na análise de dados, são aplicadas técnicas para organizar os dados coletados e investigar as relações que se pretende estabelecer entre as variáveis selecionadas para responder às questões de auditoria. A definição do método dependerá da estratégia metodológica adotada, os principais métodos estão elencados no Quadro 5.

Quadro 5: Métodos de análise de dados

Método	Característica
Análise Descritiva	Utiliza distribuição de dados de tendência central (média, mediana, moda, quartis etc.), dispersão (variância, desvio-padrão etc.) e formato de dados.
Regressão	Técnica quantitativa de análise de dados, que avalia o grau de correlação entre variáveis.
Tabulação de frequências	Agrupa os dados por classes de ocorrência, resumindo a análise de conjunto de dados grandes.
Triangulação	Consiste no uso de diferentes métodos de pesquisa e/ou de coleta de dados para estudar a mesma questão, com o objetivo de fortalecer as conclusões finais.
Análise de conteúdo	Técnica qualitativa de análise sistemática de informação textual, organizada de forma padronizada, que permite realizar inferência sobre seu conteúdo.
Análise multivariada	Refere-se a todos os métodos estatísticos que simultaneamente analisam múltiplas medidas sobre cada indivíduo ou objeto sob investigação.

Fonte: Elaboração própria a partir do Manual do TCU (Brasil, 2020).

d)Elaboração e validação da matriz de achados - O “achado” é a discrepância entre a situação existente e o critério. Achados são situações verificadas pelo auditor durante o trabalho de campo que serão usadas para responder às questões de auditoria. O achado contém os seguintes atributos: critério (o que deveria ser), condição (o que é), causa (razão do desvio com relação ao critério) e efeito (consequência da situação encontrada).

Quadro 6: Exemplo de achado de auditoria operacional

Achado: Insuficiência de leitos psiquiátricos na maior parte dos estados brasileiros.
Critério: A quantidade de leitos psiquiátricos estabelecida pela Organização Mundial de Saúde é de 0,43 por mil habitantes.
Condição/Situação Encontrada: O Brasil tem, em média, 0,37 leitos psiquiátricos por mil habitantes.
Causas: Distribuição desigual de leitos entre os estados da federação (a região sudeste dispõe de 0,53 leitos por mil habitantes, enquanto na região norte o índice é 0,04); Distribuição de leitos não atende a critérios populacionais.
Efeitos: Deficiência de atendimento em locais com baixo índice de leitos; Migração de pessoas com transtornos mentais entre municípios ou entre estados, dificultando o planejamento da atenção à saúde.

Fonte: Manual do TCU (Brasil, 2020, p.98).

Os achados e informações obtidas durante a execução da auditoria, bem como as propostas de recomendações e determinações, são registradas na matriz de achados. A matriz de achados é instrumento útil para subsidiar e nortear a elaboração do relatório de auditoria, porque permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório. A matriz de achados deverá ser validada com os gestores na reunião de encerramento com os responsáveis, a exemplo do procedimento adotado na validação da matriz de planejamento.

Relatório e Divulgação

O relatório é o principal produto da auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, o escopo e suas limitações, o método usado, os achados de auditoria, as conclusões e a proposta de encaminhamento. O principal instrumento de apoio à elaboração do relatório de auditoria é a matriz de achados. A matriz é a representação sintética dos resultados da auditoria, que serão desenvolvidos no relatório.

No TCE/AM, o relatório deve observar os requisitos de clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade, bem como os de completude e convencimento (ISSAI 3000/5.2, 2004).

O ponto crucial do relatório é a análise das evidências. As evidências devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. Os argumentos que fundamentam a posição da equipe devem ser confrontados com os melhores argumentos contrários (ISSAI 3000/4.5, 2004).

Assim, os relatórios de auditoria precisam ser encaminhados para a entidade auditada, o órgão supervisor no Poder Executivo, as comissões do Congresso Nacional e para outras partes responsáveis ou com algum poder de decisão ou influência que possam contribuir para o aperfeiçoamento do desempenho do auditado e para a implementação das deliberações do TCU (ISSAI 3000/134).

Análise do Comentário do Gestor

O auditado sempre deve ter oportunidade de examinar o relatório preliminar de auditoria antes que ele seja tornado público (ISSAI 3000/4.5, 2004). Em auditoria operacional, a regra é a de submeter o relatório preliminar aos comentários dos gestores com todos os elementos do relatório final, exceto, obviamente, o apêndice de comentários dos gestores e análise da equipe (BRASIL, 2020c, parte V, item 10).

Quando os auditados fornecerem novas informações ao apresentarem seus comentários, a equipe deverá avaliá-las, segundo os padrões aplicáveis às evidências, antes de incorporá-las ao relatório (ISSAI 3000/4.5, 2004).

Monitoramento

Monitoramento é a verificação do cumprimento das deliberações do TCE e dos resultados delas advindos, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos. O principal objetivo do monitoramento é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a auditoria, seja pela implementação das deliberações ou pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor.

Por meio dos monitoramentos, é possível avaliar a qualidade das auditorias e identificar oportunidades de aperfeiçoamento, de aprendizado e de quantificação de benefícios. Além disso, as informações apuradas nos monitoramentos são usadas para calcular o percentual de implementação de deliberações e a relação custo/benefício das auditorias, indicadores de efetividade da atuação das entidades de fiscalização superior. Cabe

ao gestor apresentar proposta das medidas a adotar e o respectivo cronograma. Isso é feito por meio do plano de ação.

O Plano de Ação é um documento apresentado pelo gestor ao TCE que formaliza as ações que serão tomadas para atender às deliberações propostas no sentido de corrigir os problemas identificados durante a auditoria. A elaboração do plano de ação deverá ser realizada pelos gestores e apresentada ao TCE no prazo estipulado pelo Acórdão. Essa interação pode ser viabilizada por meio de reuniões com os gestores. O resultado esperado desse esforço é que o plano de ação seja exequível. Ao final, deve ser elaborado o relatório de monitoramento, que deverá conter informações suficientes.

III. Metodologia

A presente pesquisa, de acordo com Gil (2022), pode ser classificada como descritiva, com base nos objetivos, pois busca fazer a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou [...] o estabelecimento de relação entre as variáveis.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, consiste em pesquisa documental e bibliográfica. Em relação à natureza da pesquisa, esta caracteriza-se como, predominantemente, qualitativa, visto que se trata de um estudo de caso. A unidade de pesquisa selecionada foi o Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), e foi operacionalizada por meio de pesquisa documental.

O estudo foi desenvolvido em duas etapas. Na primeira, realizou-se a pesquisa bibliográfica por meio de consultas a fontes acadêmicas relevantes, como livros, artigos, revistas e dissertações, para compreender os principais conceitos atinentes ao campo da auditoria operacional. Em seguida, realizou-se pesquisa documental, em normativos, manuais e relatórios técnicos disponíveis no Portal do Tribunal de Contas da União (TCU) e do Instituto Rui Barbosa (IRB), que serviram como fontes basilares para o conhecimento sobre as técnicas e procedimentos de auditoria operacional adotadas pelos Tribunais de Contas.

Na segunda etapa, referente à operacionalização da pesquisa, foram analisados os relatórios de auditoria operacional realizadas pelo TCE/AM, já publicados no Sistema de Domicílio Eletrônico de Contas (DEC), disponível no *website* do Tribunal. A análise compreendeu o período de 2019 a 2023, observando essencialmente a abordagem das auditorias, os princípios de desempenho e os métodos de auditoria adotados nesses trabalhos.

Desta forma, realizou-se a análise qualitativa dos relatórios, por meio da técnica de análise de conteúdo que, segundo Bardin (1977), corresponde a: um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens (Bardin, 1977, p. 42).

Destaca-se que, embora seja adotado um rigor metodológico na análise dos documentos, a subjetividade na interpretação do conteúdo dos relatórios representa uma limitação deste estudo, inerente à técnica de análise de conteúdo.

Conforme o Manual do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020), os princípios da auditoria operacional são quatro: a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade. Estes princípios, utilizados nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE/AM, não são explicitados nos relatórios produzidos, sendo necessário identificá-los ao longo dos textos, onde aparecem de modo implícito, e, em seguida, classificá-los dentro de um dos quatro princípios citados. Cumpre destacar que além dos quatro princípios de desempenho selecionados, há outros que podem ser explorados, como equidade, transparência, sustentabilidade, entre outros.

Com base nos estudos de Albuquerque (2007), o estudo abordou as seguintes categorias e subcategorias selecionadas *a priori*: (1) categorias: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade; e (2) subcategorias: custos, processos, metas e impactos.

Informa-se que a análise se deu em dois momentos distintos do processo auditorial: (1) na formulação das questões de auditoria, feita na fase de planejamento dos trabalhos; e (2) no desenvolvimento dos achados de auditoria, bem como também foi examinada a frequência dos métodos de coleta de dados e técnicas de auditoria adotados pelo TCE/AM. Assim, atribui-se a cada questão e a cada achado de auditoria nos relatórios apenas um dos quatro princípios de desempenho, conforme exemplificado no Quadro 9:

Quadro 9: Exemplificação da classificação das questões e dos achados de auditoria

Questões e achados de auditoria		Categorias
Questão da auditoria: Ronda do Quarteirão (RONDA)	As ações formativas (inicial e continuada) qualificam os policiais do RONDA a desempenhar as atividades de policiamento comunitário?	Eficácia
Achado da auditoria: Nível de Atenção Básica	Deficiência na estrutura de Tecnologia da Informação (TI): rede, equipamentos de informática, softwares, manutenção e suporte técnico.	Eficiência
Achado da auditoria: Regimes Próprios de Previdência Social dos Servidores Públicos do Estado do Ceará	Premissa da taxa de juros utilizada na avaliação atuarial, referente a carteira de investimentos, acima da realidade do mercado.	Economicidade
Achado da auditoria: Transporte escolar	A utilização do transporte escolar não está garantindo a frequência dos alunos à escola.	Efetividade

Fonte: Gomes e Vasconcelos (2019).

Portanto, a classificação das questões e achados de auditoria nas categorias elencadas foi feita a partir da identificação da temática predominante dentre as subcategorias mencionadas. Da mesma forma, realizou-se a classificação e identificação das técnicas e métodos mais frequentemente utilizados nas auditorias operacionais do TCE/AM.

O presente artigo foi elaborado em conformidade com as diretrizes da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) e o Manual de Conclusão de Estágio Supervisionado do Curso de Administração da Universidade do Estado do Amazonas (UEA, 2022).

IV. Resultados

A auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM)

O Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE-AM) é o órgão destinado à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios, auxiliar dos Poderes Legislativos Estadual e Municipais, no controle externo, nos termos da Constituição Estadual e na forma da Lei Orgânica do TCE-AM (TCE/AM, 2023).

A Resolução TC nº 04/2002, que dispõe sobre o Regimento Interno do Tribunal de Contas, prevê no art. 205, I e III, a auditoria operacional:

Art. 205. Auditoria é o procedimento de fiscalização utilizado pelo Tribunal, com a finalidade indicada nos incisos I, IV e V do art. 201 deste Regimento, para:

I - obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, quanto aos aspectos técnicos, de legalidade e de legitimidade da gestão dos responsáveis pelo Órgão, projeto, programa ou atividade auditados, com vistas a verificar a consistência da respectiva prestação ou tomada de contas apresentada ao Tribunal e esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e processos em exame;

III - avaliar, do ponto de vista de desempenho operacional, as atividades e sistemas desses Órgãos e Entidades e aferir os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais e pelas atividades a seu cargo.

No âmbito da auditoria operacional, a experiência do Tribunal de Contas do Estado (TCE/AM) iniciou-se a partir da Resolução nº 04/2011, que fixou as normas que regulam os procedimentos de auditoria operacional nesta Corte de Contas. Desta forma, os primeiros trabalhos remontam ao ano de 2012, conforme constatou-se nos relatórios analisados, disponíveis no *website* do Tribunal.

A respectiva Resolução disciplina o procedimento das auditorias operacionais que fiscalizam, acompanham e avaliam os resultados da gestão dos programas e ações governamentais nos órgãos e entidades da administração estadual e municipal, quanto aos aspectos da eficiência, eficácia, efetividade, economicidade e equidade.

Além dos fundamentos legais, o TCE/AM, dispõe do Manual de Auditoria Operacional, publicado pela Portaria Nº 310/2018-GPSECEX, que define os critérios para a realização desse tipo de auditoria, bem como oferece orientações aos auditores do Tribunal sobre o processo da auditoria, desde o planejamento, execução até a fase de monitoramento.

Ademais, o TCE/AM lançou no ano de 2024, o Manual de Auditoria e demais fiscalizações, que disciplina não apenas as metodologias aplicáveis às auditorias, mas também aos demais tipos de fiscalizações realizadas pelo Tribunal (TCE, 2024). Nesta versão, incorporou-se modernas técnicas e conceitos do Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway - COSO, em consonância com as normas nacionais e internacionais de auditoria, aplicadas ao Controle Externo e adotadas pelo Tribunal de Contas.

Resultados da análise de conteúdo das auditorias operacionais

No período de 2019 a 2023, foram identificadas 10 auditorias operacionais realizadas pelo TCE/AM, as quais relacionam-se os seus respectivos objetos, ano a ano, de acordo com o Quadro 10:

Quadro 10: Auditorias Realizadas no TCE/AM, no período de 2019-2023.

Ano	Auditoria Realizada
2019	1ª Auditoria Operacional na Merenda escolar do Município de Atalaia do Norte no período de julho de 2018 a junho de 2019.
	2ª Auditoria Operacional na Prefeitura Municipal de Itamarati acerca da prestação de serviço de merenda escolar dos alunos da rede Municipal de Ensino.
	3ª Auditoria Operacional na Merenda Escolar - SEMED.
2020	4ª Auditoria de Unidades de Conservação do Estado do Amazonas - Monitoramento.
2021	5ª Auditoria Operacional, sobre o Sistema Penitenciário do Amazonas - Monitoramento.
	6ª Auditoria Operacional nas Ações de Governo Em Atenção Básica à Saúde - Monitoramento.
2022	7ª Auditoria Operacional sobre a Economicidade do Programa Auxílio Estadual sob o Enfoque Sanitário.
	8ª Auditoria Operacional na gestão escolar da rede Municipal de Ensino do Município de Maués no período pós-pandemia.
2023	9ª Avaliação da infraestrutura das escolas públicas do ensino fundamental - SEDUC - Monitoramento.
	10ª Auditoria Coordenada pela OLACEFS sobre as Políticas Públicas voltadas para a erradicação da violência contra mulher.

Fonte: Elaboração própria (2024).

Após seleção das 10 auditorias, foi realizada a análise de conteúdo e classificação dos princípios de desempenho, técnicas, métodos e abordagem das auditorias, conforme exemplo do Quadro 11, referente ao ano de 2022:

Quadro 11: Análise de conteúdo da auditoria operacional referente ao ano de 2022.

ANO 2022		PROCESSO Nº
Auditoria Operacional sobre a Economicidade do Programa Auxílio Estadual sob o Enfoque Sanitário.		10664/2022.
Questões de auditoria		Princípio adotado
Qual seria o impacto sobre a efetividade do programa "AUXÍLIO ESTADUAL" no combate ao agravamento das vulnerabilidades sociais provocadas pela pandemia da Covid-19, em seus aspectos sanitários, caso houvesse inclusão de condicionalidades na área da saúde para manutenção do benefício?	A metodologia adotada na formulação do Programa Auxílio Estadual possibilita a otimização de sua efetividade sob o aspecto sanitário?	Efetividade
	As condicionalidades adotadas no Programa Auxílio estadual contribuem para sua efetividade no combate aos efeitos sanitários da Pandemia Covid-19?	Efetividade
	Em que medida as condicionalidades sanitárias poderiam aumentar a eficácia do programa?	Eficácia
	Existe coesão entre as medidas de enfrentamento à pandemia adotadas pelo governo e as condicionalidades do programa?	Efetividade
	Como o Programa Auxílio Estadual poderia contribuir para tornar as ações de assistência à saúde mais econômicas?	Economicidade
Achados da auditoria		Princípio adotado
Ausência de participação de atores sanitários na formulação do Programa Auxílio Estadual.		Eficácia
Falta de estruturação do processo de planejamento do Programa Auxílio Estadual.		Eficiência
Inexistência de condicionalidades no Programa de Auxílio Estadual.		Eficácia
Quantidade de beneficiários do programa com o esquema vacinal incompleto e potencial incremento na cobertura vacinal no Estado do Amazonas		Eficácia
Montante expressivo de recurso despendido em função de hospitalização de pessoas não vacinadas com complicações de Covid-19.		Economicidade
Técnica de auditoria: Matriz Stakeholders e Marco Lógico		
Método de coleta de dados: Entrevista, revisão documental, pesquisa bibliográfica		
Método de análise de dados: Estatística descritiva, análise de conteúdo e triangulação		
Abordagem da auditoria: Sistema		

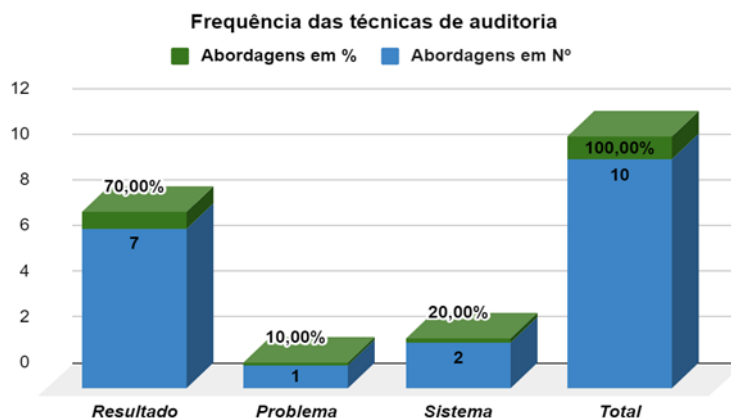
Fonte: Dados da pesquisa (2024).

Disto isto, serão apresentados a seguir os resultados obtidos com a análise de conteúdo nos relatórios das auditorias.

Abordagem das auditorias operacionais

De acordo com o Manual do TCU, na fase de planejamento deve ser definida a abordagem a ser executada na auditoria operacional, que pode ser orientada a resultado, problema ou sistema. Após análise das 10 auditorias operacionais, foi possível constatar que, predominantemente, a abordagem adotada pelo TCE/AM na realização das auditorias operacionais é orientada a resultado.

Gráfico 1: Frequência das abordagens das auditorias.



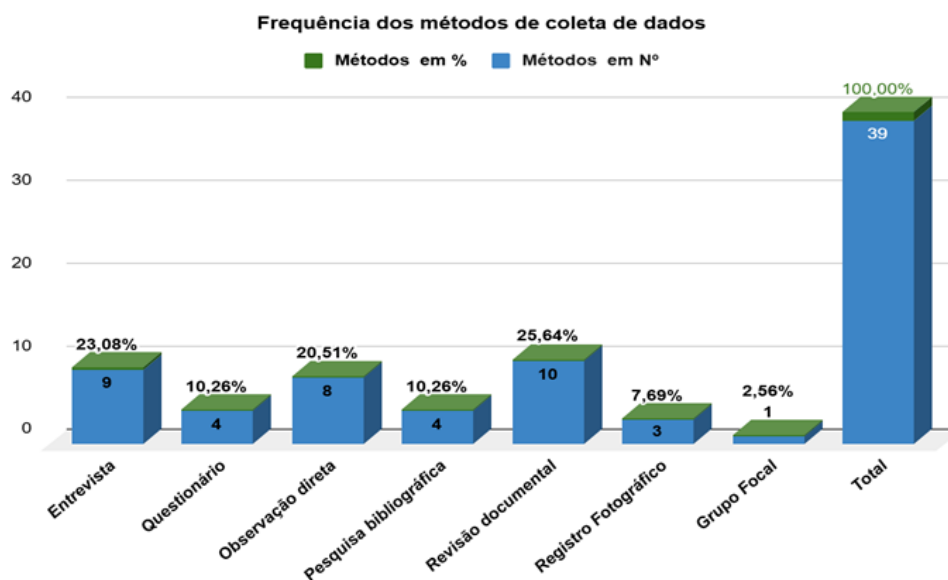
Fonte: Elaboração própria (2024).

Conforme apresenta o Gráfico 1, a abordagem por resultado foi utilizada em 7 das 10 auditorias realizadas, ou seja, a maioria das auditorias buscam avaliar se os objetivos do tema auditado, em termos de produtos ou impacto, foram atingidos conforme o planejado ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido.

Métodos de Coleta de Dados

As principais estratégias metodológicas de coleta de dados apresentadas no Manual de Auditoria Operacional são: revisão documental, pesquisa bibliográfica, entrevista, questionário, observação direta, registro fotográfico e grupo focal. Conforme demonstra o Gráfico 2, o método de coleta de dados mais utilizado é o de revisão documental, com 25,64% das observações.

Gráfico 2: Frequência dos métodos de coleta de dados utilizados.



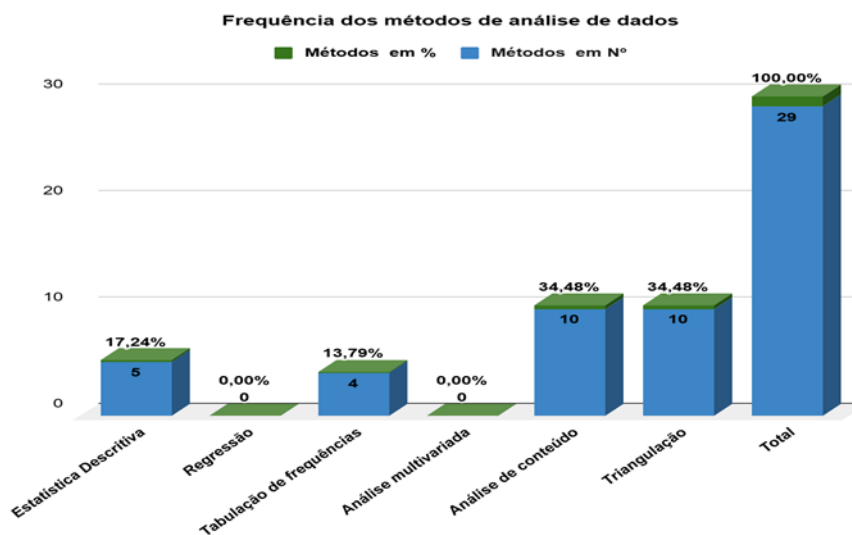
Fonte: Elaboração própria (2024).

Os métodos de entrevista e observação direta também apresentaram número expressivo, representando 23,08% e 20,51% dos resultados nas auditorias realizadas, respectivamente. Verificou-se também que o método de grupo focal foi o menos utilizado nas auditorias, com apenas 01 frequência.

Métodos de Análise de Dados

Quanto aos métodos de análise de dados, os resultados apontam um empate entre os métodos de análise de conteúdo e triangulação, que foram observados na maioria dos relatórios das auditorias analisadas, obtendo 34,38% dos resultados.

Gráfico 3: Frequência dos métodos de análise de dados utilizados.



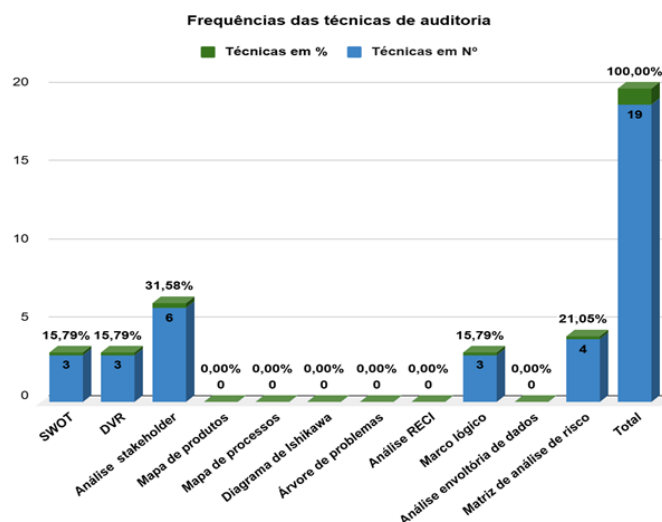
Fonte: Elaboração própria (2024).

Em seguida, os métodos de estatística descritiva e tabulação de frequência foram os mais utilizados com 17,24% e 13,79%, respectivamente. Os demais não apresentaram ocorrência, conforme demonstra o Gráfico 3.

Técnicas de Auditoria

O Manual de Auditoria Operacional do TCU elenca 11 técnicas de auditoria, que são definidas na etapa do planejamento. A seguir, no Gráfico 4, verifica-se que a análise de Stakeholders e Matriz de Análise de Risco foram as técnicas mais utilizadas pelo TCE/AM, com 31,58% e 21,05% dos resultados, respectivamente.

Gráfico 4: Frequência dos métodos de análise de dados utilizados.



Fonte: Elaboração própria (2024).

A análise SWOT, o Diagrama de Verificação de Risco (DVR) e o Marco Lógico, também apresentaram um empate de 15,79% das técnicas de auditoria. As demais técnicas, no entanto, não foram identificadas em nenhuma das auditorias analisadas. Vale destacar que, na maioria, foi utilizada mais de uma técnica de planejamento.

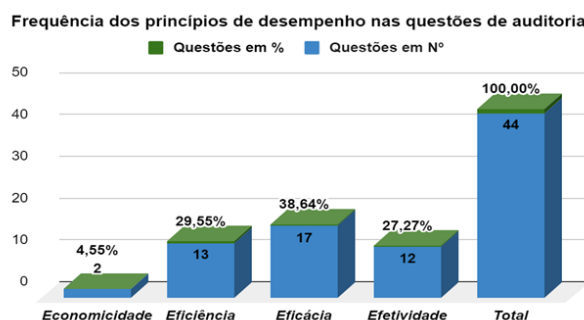
Princípios de Desempenho Adotados

Em conformidade com o Manual de Auditoria Operacional do TCU e do TCE/AM, este estudo assumiu como princípios de auditoria operacional a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade.

Buscou-se identificar a frequência com que esses princípios foram adotados nas auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado, em dois momentos distintos: na formulação das questões de auditoria, feita na fase de planejamento dos trabalhos, e no desenvolvimento dos achados de auditoria, feito fase de execução, que consubstanciam os resultados finais desses exames.

O gráfico 5 demonstra que a eficácia foi o princípio de desempenho mais frequente, com 17 das 44 questões, representando 38,64% das observações, enquanto o princípio da economicidade foi o menos utilizado, com apenas duas ocorrências, ou seja, 4,55% dos dados. Quanto aos princípios de eficiência e efetividade, obteve-se o percentual de 29,55% e 27,27% das questões, respectivamente.

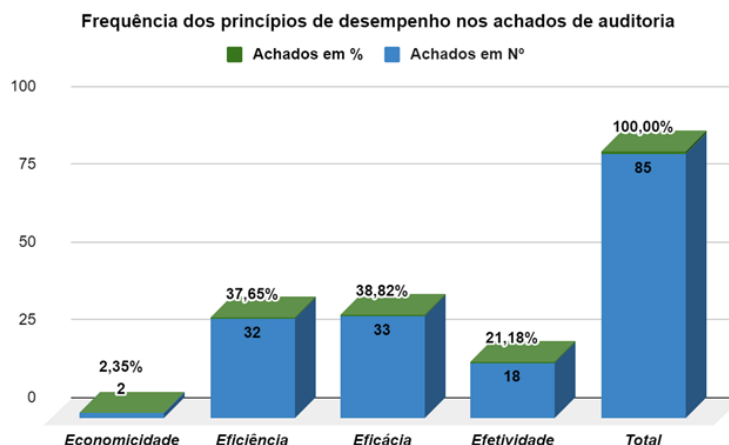
Gráfico 5: Frequência dos princípios de desempenho nas questões de auditoria.



Fonte: Elaboração própria (2024).

Quanto aos achados de auditoria, o gráfico 6 apresenta a distribuição da frequência dos princípios de desempenho. Por meio da qual, constata-se que dos 85 achados de auditoria classificados, 33 deles referem-se à eficácia, representando 38,82% das observações. A eficiência é o segundo princípio predominante com 32 achados, representando 37,65%. Enquanto os indicadores de efetividade e a economicidade, obtiveram 21,18% e 2,35%, respectivamente. Assim, ressalta-se que esse panorama se assemelha ao encontrado na análise da frequência dos princípios nas questões de auditoria.

Gráfico 6: Frequência dos princípios nos achados de auditoria



Fonte: Elaboração própria (2024).

Segundo Gomes e Vasconcelos (2019), a maioria dos achados origina-se da inexistência ou escassez de dados e indicadores de desempenho, o que compromete o alcance da eficiência na execução dos programas e consequentemente prejudica as ações de supervisão, acompanhamento e monitoramento, acarretando em outros achados.

Ademais, por conseguinte, apresentam-se as considerações finais, devidamente fundamentadas nos resultados e revisão da literatura realizada.

V. Conclusão

A análise das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), entre 2019 a 2023, demonstrou que essas atividades são fundamentais para avaliar e aprimorar a gestão pública. O estudo evidenciou a predominância do princípio da eficácia na composição das auditorias operacionais, indicando um foco direcionado à análise do alcance de metas e objetivos planejados. Por outro lado, identificou-se uma subutilização do princípio da economicidade, o que aponta para oportunidades de avanço na racionalização de custos e na otimização de recursos públicos. Quanto aos métodos de coleta, constatou-se que os mais utilizados são o exame documental, as entrevistas e a observação direta, enquanto a análise de conteúdo e de triangulação são os métodos de análise predominantes. Em relação às técnicas de auditoria, verificou-se que as análises Stakeholder e Matriz de Risco são as mais frequentes.

Diante do estudo realizado, é possível concluir que, de forma geral, a abordagem adotada pelo TCE/AM na execução das auditorias operacionais é orientada a resultados, uma vez que o foco principal das auditorias é avaliar a capacidade de alcance dos objetivos previamente estabelecidos.

A contribuição desta pesquisa consiste no aprofundamento das discussões sobre o controle externo no Brasil, especificamente no que se refere à auditoria operacional nos Tribunais de Contas, tema ainda pouco explorado nos estudos e literaturas. Contudo, a limitação no número de auditorias analisadas e a exclusão de outros princípios de desempenho, como equidade e transparência, restringem a amplitude dos resultados, destacando a necessidade de estudos complementares. Além disso, é importante destacar o grau de subjetividade presente na análise de conteúdo dos relatórios, uma vez que a interpretação do pesquisador pode impactar na atribuição das classificações e, consequentemente, nos resultados.

Conclui-se que, embora as auditorias operacionais no TCE/AM apresentem avanços significativos, existe espaço para ampliar seu impacto, tanto no fortalecimento da gestão pública quanto no alcance de resultados mais abrangentes e alinhados aos desafios contemporâneos. Recomenda-se, portanto, a ampliação do escopo das análises, a adoção de princípios adicionais e a integração de tecnologias emergentes, como ferramentas digitais e inteligência artificial, para tornar o processo auditorial mais eficiente e estratégico. Esses aprimoramentos podem

contribuir para uma fiscalização mais abrangente e efetiva, reforçando o papel das auditorias operacionais como instrumentos de controle e melhoria contínua na administração pública.

Referências

- [1]. Albuquerque, Frederico De Freitas Tenório. A Auditoria Operacional E Seus Desafios: Um Estudo A Partir Da Experiência Do Tribunal De Contas Da União. 153f. Dissertação (Mestrado Profissional Em Administração) – Escola De Administração, Universidade Federal Da Bahia, Salvador,2006.
- [2]. Amazonas. Constituição Do Estado Do Amazonas. Manaus: Assembleia Legislativa Do Estado Do Amazonas, 1989, 458 P. Disponível Em: <https://www.pge.am.gov.br/wp-content/uploads/2020/08/Constituicao-Do-Estado-Do-Amazonas-4a-Edicao..Pdf>. Acesso Em: 09 Nov. De 2024.
- [3]. Amazonas. Lei Estadual Nº 2423, De 10 De Dezembro De 1996. Dispõe Sobre A Lei Orgânica Do Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas. Manaus: Assembleia Legislativa Do Estado Do Amazonas, 1996. Disponível Em: https://sapl.ai.am.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/1996/6878/6878_Texto_Integral.Pdf. Acesso Em: 09 Nov. De 2024.
- [4]. Amazonas. Resolução Nº 04, De 03 De Março De 2011. Fixa As Normas Que Regulam O Procedimento De Auditoria Operacional No Âmbito Do Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas. Manaus: Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas, 2011. Disponível Em: https://transparencia.tce.am.gov.br/wp-content/uploads/2017/03/RESOLU%C3%87%C3%83O-N%C2%BA-04_2011.Pdf. Acesso Em: 09 Nov. De 2024.
- [5]. Amazonas. Resolução Nº 04, De 23 De Maio De 2002. Dispõe Sobre O Regimento Interno Do Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas E Do Ministério Público Junto Ao TCE-AM. Manaus: Manaus: Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas, 2002. Disponível Em: <https://www2.tce.am.gov.br/wp-content/uploads/2021/07/REGIMENTO-INTERNO-RES.-04-2002-Alterado-Ate-Resolucao-N-04-2018-Convertido.Pdf>. Acesso Em: 15 Set. De 2024.
- [6]. Amazonas. Manual De Procedimentos De Auditoria Operacional No Âmbito Do Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas. Manaus: Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas, 2018.
- [7]. Amazonas. Manual De Auditoria E Demais Fiscalizações. Manaus: Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas, 2024. Disponível Em: https://www2.tce.am.gov.br/wp-admin/Admin-Ajax.Php?juwpfisadmin=False&Action=Wpfd&Task=File.Download&Wpfd_Category_Id=210&Wpfd_File_Id=71798. Acesso Em: 18 Agos. De 2024.
- [8]. Amazonas. Competências Institucionais. Manaus: Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas, 2023. Disponível Em: https://www2.tce.am.gov.br/?Page_Id=65797. Acesso Em: 09 Nov. De 2024.
- [9]. Amazonas. Portaria Nº 310/2018-GPSECEX, De 27 De Dezembro De 2018. Manual De Procedimentos Da Auditoria Operacional. Diário Oficial Eletrônico Do Tribunal De Contas Do Estado: Edição Nº 1965, P. 12, De 27 De Dezembro De 2018.
- [10]. Araújo, I. Da P. S. Introdução À Auditoria Operacional. 3. Ed. Rio De Janeiro: Ed. FGV, 2006.
- [11]. Apollinário, F. Dicionário De Metodologia Científica: Um Guia Para A Produção Do Conhecimento Científico. São Paulo: Atlas, 2004.
- [12]. Associação Brasileira De Normas Técnicas (ABNT). Informação E Documentação - Citações Em Documentos - Apresentação: NBR 10520. Rio De Janeiro, 2023.
- [13]. Barros, Elizabeth Ferraz. Auditoria Operacional De Desempenho Nos Tribunais De Contas Estaduais Brasileiros: Uma Pesquisa Exploratória. São Luís, 2000.
- [14]. Brasil. Constituição (1988). Constituição Da República Federativa Do Brasil. Brasília: Senado Federal, 2016.
- [15]. Brasil. Tribunal De Contas Da União. Manual De Auditoria De Natureza Operacional. 4. Ed. Brasília: TCU, 2020.
- [16]. De Almeida, Carlos Wellington Leite. Auditoria Operacional: Conceito, Proposta E Crítica. Revista Do TCU, N. 123, P. 42-59, 2012. Disponível Em: <http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/download/148/145>. Acesso Em: 17 Ago. 2024.
- [17]. DEC - Sistema De Domicílio Eletrônico De Contas. Manaus: Tribunal De Contas Do Estado Do Amazonas. Disponível Em: https://dec.tce.am.gov.br/dec/publico/processo/consulta_publica. Acesso Em: 09 Nov. De 2024.
- [18]. De Melo, Gentil Jose Pereira; Paiva, Simone Bastos. Benefícios Potenciais Da Auditoria Operacional Para A Administração Pública: A Percepção Dos Auditores Do TCE/PB. Race: Revista De Administração, Contabilidade E Economia, V. 16, N. 1, P. 353-380, 2017.
- [19]. Franco, José. Análise Da Eficácia Das Auditorias Operacionais No Âmbito Do Tribunal De Contas Do Estado De Goiás. 2022. Monografia Em Pós-Graduação (Governança Pública E Controle Externo) - Instituto Brasileiro De Ensino, Desenvolvimento E Pesquisa. Goiânia. 2017.
- [20]. General Accounting Office. Normas De Auditoria Governamental Do Escritório Da Controladoria Geral Dos Estados Unidos. Trad. Inaldo Da Paixão Santos Araújo. Revisão 2003: Tribunal De Contas Do Estado Da Bahia, 2005 (Série Traduções – Nº. 12).
- [21]. Gil, Antônio Carlos. Como Elaborar Projetos De Pesquisa. 7.Ed. São Paulo: Atlas, 2022.
- [22]. Guerra, Evandro Martins. Os Controles Externo E Interno Da Administração Pública. 2. Ed. Rev. E Ampl., 2. Tiragem. Belo Horizonte: Fórum, 2007. 488 P.
- [23]. Instituto Rui Barbosa (IRB). Normas Brasileiras De Auditoria Do Setor Público NBASP: Nível Dois: Princípios Fundamentais De Auditoria Do Setor Público. Belo Horizonte, 2017.
- [24]. International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). GUID 3910/42 – Central Concepts For Performance Auditing. Disponível Em: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3910-Central-Concepts-For-Performance-Auditing.Pdf>. Acesso Em 20 Jun. 2024.
- [25]. Intosai. Diretrizes Para Aplicação De Normas De Auditoria Operacional: Normas E Diretrizes Para A Auditoria Operacional Baseadas Nas Normas De Auditoria E Na Experiência Prática Da INTOSAI. Tradução De Inaldo Da Paixão Santos Araújo E Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal De Contas Do Estado Da Bahia, 2005. 166 P.
- [26]. International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Normas Internacionais Das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Norma Para Auditoria Operacional (ISSAI 3000). Tradução: TCU, 2017. Disponível Em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/filedownload.jsp?fileid=8A81881E7FF0EF4B018432E9FB9C576C>. Acesso Em: 12 De Jun. 2024.
- [27]. International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Normas Internacionais Das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Norma Para Auditoria De Conformidade (ISSAI 400). Tradução: TCU, 2017. Disponível Em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/filedownload.jsp?fileid=8A81881E7FF0EF4B018432E9FBE557B6>. Acesso Em: 12 De Jun. 2024.

- [28]. International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Normas Internacionais Das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Princípios Fundamentais De Auditoria Do Setor Público (ISSAI 100). Tradução: TCU, 2017. Disponível Em: <https://Portal.Tcu.Gov.Br/Lumis/Portal/File/Filedownload.Jsp?Fileid=8A81881E7FF0EF4B018432E9FB0D56D8>. Acesso Em: 12 De Jun. 2024.
- [29]. International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Normas Internacionais Das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Orientações Sobre Conceitos Centrais Para Auditoria Operacional (ISSAI 3100). Tradução: TCU, 2017. Disponível Em: <https://Portal.Tcu.Gov.Br/Lumis/Portal/File/Filedownload.Jsp?Fileid=8A81881E7FF0EF4B018432E9FBC15791>. Acesso Em: 12 De Jun. 2024.
- [30]. Leal, M. A. P. A Auditoria Operacional E Sua Contribuição Para A Melhoria Da Gestão Pública: Um Estudo De Caso Da Auditoria Operacional Da Agência Estadual De Meio Ambiente E Recursos Hídricos Em Pernambuco. 2006. 137 P. Dissertação (Mestrado Em Administração) – Universidade Federal Da Bahia, Salvador, 2006.
- [31]. Marconi, M. A.; Lakatos, E. M. Técnicas De Pesquisa: Planejamento De Pesquisa, Amostras E Técnicas De Pesquisa, Elaboração E Interpretação De Dados. 7. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.
- [32]. Melo, Gentil José Pereira De; Paiva, Simone Bastos. Benefícios Potenciais Da Auditoria Operacional Para A Administração Pública: A Percepção Dos Auditores Do TCE/PB. RACE, Revista De Administração, Contabilidade E Economia, Joaçaba: Ed. Unoesc, V. 16, N. 1, P. 353-380, Jan./Abr. 2017.
- [33]. Menezes, Afonso Henrique Novaes Et Al. Metodologia Científica: Teoria E Aplicação Na Educação A Distância. Universidade Federal Do Vale Do São Francisco, Petrolina-PE, P. 1-84, 2019. Disponível Em: <https://Portais.Univasf.Edu.Br/Noticias/Univasf-Publica-Livro-Digital-Sobre-Metodologia-Cientifica-Voltada-Para-Educacao-A-Distancia/Livro-De-Metodologia-Cientifica.Pdf>. Acesso Em: 06 Nov De 2024.
- [34]. Peter, Maria Da Glória; Machado, M.V.V. Manual De Auditoria Governamental. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- [35]. Universidade Do Estado Do Amazonas. Manual De Estágio Supervisionado De Administração. Curitiba: Editora CRV, 2022. Disponível Em: https://www.editoracriv.com.br/Produtos/Details/37327-Manual-De-Conclusao-Do-Estagio-Curricular-Supervisionado-Do-Curso-De-Administracao?srsltid=Afmboopmo1nqsrmo0cpio-Yurqeun7gk11_Voyn6_6jojiihgm4kp7ikx. Acesso Em: 20 Nov. 2024.