

doi:10.12662/2359-618xregea.v9i2.p23-47.2020

ARTIGOS

QUALIDADE E UTILIDADE DAS AUDITORIAS
OPERACIONAIS NA GESTÃO PÚBLICAQUALITY AND USEFULNESS OF OPERATIONAL
AUDITS IN PUBLIC MANAGEMENT

RESUMO

Os tribunais de contas (TCs) receberam da Constituição Federal de 1988 (CF/88) um aparato legal e instrumental que lhes possibilitou as condições necessárias para o exercício e a promoção da *accountability*, principalmente no caso da competência para realizarem auditorias operacionais (AOps). Todavia, quando são realizadas, essas auditorias produzem resultados satisfatórios? E, mais que isso, são esses resultados relevantes para a sociedade? Ou seja, ao realizarem suas AOps, os TCs estão efetivamente cumprindo o seu propósito e dando conta de sua responsabilidade institucional e social? Para responder a tais questões e buscar dar uma contribuição para o avanço do debate sobre esse tema, estabeleceu-se, como objetivo deste ensaio, propor um modelo para análise das AOps. O modelo se assenta em duas dimensões: uma operacional, que se vincula à qualidade da auditoria propriamente dita; e outra social, que se vincula à utilidade de seus resultados para a sociedade. É um trabalho descritivo-avaliativo, com abordagem qualitativa, realizado por intermédio de pesquisa bibliográfica e levantamento documental. O modelo proposto permite analisar se os TCs estão dando cumprimento a seu propósito institucional e à sua responsabilidade junto à sociedade.

Palavras-chave: *Accountability*. Tribunais de Contas. Auditoria Operacional. Responsabilidade Social.

ABSTRACT

The Courts of Accounts received from the Federal Constitution of 1988 (CF / 88) a legal and instrumental apparatus that provided them with the necessary conditions for the accountability promotion and its exercise, especially in the case of the competence to conduct operational audits. However, when these audits are performed, do they produce satisfactory results? And, more than that, are these results relevant to society? In other words, by performing their operational audits, are the Courts of Accounts ef-

Henrique de Campos Melo
henri29@gmail.com
Mestre em Administração.
TCU-SC/Auditor. Florianópolis
– SC – BR.

Alexandre de Ávila Lerípio
leripio@univali.br
Doutor em Engenharia de Produção.
Professor Universidade do Vale do Itajaí. Biguaçu – SC
– BR.

Ruan Carlos dos Santos
ruan_santos1984@hotmail.com
Doutorando em Administração
pela UNIVALI. Professor da
UNIAVAN. Balneário Camboriú
– SC – BR.

Arlindo Carvalho Rocha
arlindo.rocha@udesc.br
Doutor em Administração.
Professor da Universidade do
Estado de Santa Catarina. Flo-
rianópolis – SC – BR.

fectively fulfilling their purpose and reporting on their institutional and social responsibility? In order to answer such questions and seek to make a contribution to the advancement of the debate on this subject, the main objective of this essay is to propose a model for the analysis of operational audits. This model is based on two dimensions: one operational, which is linked to the audits quality itself; and the other social, which is linked to the usefulness of its results for society. It is a descriptive-evaluative research, with a qualitative approach, carried out through a bibliographical research and documentary survey. The proposed model allows the analysis of whether the Courts of Accounts are fulfilling their institutional purpose and their responsibility towards society.

Keywords: Accountability. Court of Accounts. Operational Auditing. Social Responsibility.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria operacional consiste na avaliação sistemática, permanente e objetiva dos programas ofertados pelo Estado e proporciona aos gestores públicos e aos formuladores de programas sociais informações importantes para definir e planejar estratégias de políticas públicas, auxiliando os administradores públicos a desenvolver uma gestão voltada para os resultados (ALBUQUERQUE, 2007).

Para Barros *et al.* (2015), a auditoria operacional surgiu a partir da Nova Gestão Pública, modelo de gestão que passou a exigir metas físicas e indicadores de desempenho para a Administração Pública, voltados para eficiência, eficácia e efetividade e economicidade.

Outro aspecto relacionado à qualidade é apresentado por Oliveira (2012), ao afirmar que as auditorias operacionais, além de avaliarem o desempenho da administração, deveriam funcionar como uma consultoria, indicando como atingir melhores resultados na gestão. Por isso, a importância de avaliar uma auditoria operacional refere-se ao fato de que tanto o avaliador quanto o avaliado, ou outro interessado na ava-

liação, poderão ter alguma espécie de prejuízo que pode ser financeiro, moral, de credibilidade ou de outra natureza, se a auditoria não for eficiente (VIER, 2009).

Uma auditoria de boa qualidade é aquela em que há a execução de um processo de auditoria bem concebido, por auditores devidamente motivados e treinados (FRANCIS, 2011). De acordo com Knechel *et al.* (2013), a qualidade da auditoria é muito debatida, mas pouco compreendida, restando pouco consenso sobre como definir sua qualidade. Para o autor, as medidas de qualidade dependem de vários fatores, como usuários, auditores e sociedade. No mesmo sentido, Laitinen e Laitinen (2015) afirmam que o estudo sobre a qualidade da auditoria tem despertado a atenção dos teóricos há muito tempo, pois existe pouco consenso sobre como definir e formular a qualidade da auditoria, não havendo uma definição consistente e operacionalização entre os estudos. As pesquisas estão direcionando-se à conclusão de que existem diferentes medidas de qualidade de auditoria para diferentes fins (GOMES; VASCONCELOS, 2020).

Essencialmente, neste trabalho, adota-se a mesma lógica de distinção entre o formal e o substancial, ação dos TCs, diferenciando o que é o resultado operacional (o que o trabalho produz para o próprio TC) e o resultado institucional (o que esse trabalho apresenta de resultados para a sociedade).

É sabido que os TCs receberam dos legisladores amplas condições para promover a *accountability*, principalmente em razão das atribuições e competências elencadas no art. 71 da CF/88 e, mais recentemente, pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), aí incluída a realização de Auditorias Operacionais (AOPs).

Segundo o Tribunal de Contas da União (TCU), uma AOP é “o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.” (BRASIL, 2010, p. 7).

É inegável que os TCs possuem os instrumentos necessários para o exercício de suas

atribuições de órgão de controle institucional. Todavia, cabe perguntar: quando realizam suas atribuições e exercem suas competências, principalmente ao executarem AOps, os TCs estão sendo eficazes e efetivos em relação ao seu papel na sociedade? Ou seja, as AOps podem ser facilmente analisadas quanto à consecução de seus próprios objetivos e propósitos (eficácia), mas o serão, também, em relação aos propósitos institucionais e sociais daqueles que as promovem? Em outras palavras: ao realizarem AOps, os TCs estão produzindo resultados (eficácia) e, mais que isso, produzindo resultados relevantes para a sociedade (efetividade)?

Na busca por responder a tais questões e ampliar o debate sobre a *accountability* e a responsabilidade dos TCs perante a sociedade, estabeleceu-se, como objetivo deste trabalho, propor um modelo para a análise das AOps que permita avaliar se estas estão atingindo seus objetivos internos (eficácia), aqui denominada de “dimensão operacional” e, ainda, cumprindo o seu propósito institucional junto à sociedade (efetividade), aqui denominada de “dimensão social” e, por consequência, avaliar se os TCs estão cumprindo suas responsabilidades, produzindo resultados e informações relevantes para a sociedade, mormente quando são considerados promotores da *accountability* (ROCHA, 2013).

A pesquisa é descritivo-avaliativa, com uma abordagem qualitativa. O levantamento de dados foi feito por intermédio de pesquisa bibliográfica e levantamento documental. O suporte teórico partiu dos estudos de Rocha (2013) e incorporou as ferramentas de controle de qualidade propostas pelo TCU e ratificadas pela *International Organisation of Supreme*

Audit Institutions (INTOSAI).

A pesquisa demonstrou que a qualidade de uma AOp pode ser inferida a partir do uso das ferramentas de controle de qualidade ao longo de todo o seu processo (dimensão operacional), ao passo que a sua utilidade, vinculada à produção de resultados que respondam às necessidades e aos interesses da sociedade (dimensão social), pode ser inferida, de um lado, pelos esforços dos TCs em fazer cumprir as suas deliberações (*enforcement*), e, por outro, mediante a verificação dos resultados e impactos positivos proporcionados pela implementação das deliberações oriundas das AOps (efetividade).

Este artigo está dividido em cinco partes. A primeira representada por esta introdução; a segunda apresenta uma breve retrospectiva teórica, principalmente resgatando conceitos sobre *accountability*, TCs e auditorias operacionais, como fundamento para a discussão a seguir. A terceira parte, mediante o resgate da teoria, apresenta e discute um modelo para a análise das dimensões operacional e social das AOps. Finalmente, a quarta apresenta algumas considerações e sugestões para futuras pesquisas, seguindo-se as referências bibliográficas.

2 QUALIDADE E UTILIDADE DA AUDITORIA

2.1 ACCOUNTABILITY E OS TRIBUNAIS DE CONTAS

A inexistência de um termo em português e também em espanhol que traduza adequadamente o conceito de *accountability* é um indício de que o seu estabelecimento no Brasil e na América Latina ainda é incipiente (SANO, 2003; SACRAMENTO; PINHO, 2012; RAUP; PINHO, 2014).

A legislação brasileira não se refere, de maneira expressa, ao termo *accountability*, uma vez que ele não está incorporado ao vocabulário nacional. Originário do idioma inglês, deriva do latim e é composta por *ad+computare*, que significa “contar para; prestar contas; dar satisfação a; corresponder à expectativa

1 O significado desses termos neste artigo segue as definições propostas em Rocha e Quintiere (2013). A **economicidade** ocupa-se da obtenção e/ou alocação de recursos necessários, na forma, nas quantidades e nos períodos adequados e ao menor custo. A **eficiência** refere-se à relação custo-benefício da atuação; obtenção de níveis máximos de produção com níveis mínimos de recursos. A **eficácia** refere-se à consecução dos objetivos e das metas programadas, independentemente dos efeitos produzidos. A **efetividade**, por fim, refere-se aos efeitos e impactos produzidos; busca, fundamentalmente, os reais benefícios que as ações trarão para a sociedade.

de.” (HEIDEMANN; SALM, 2009, p. 303).

No Brasil, a expressão “prestação de contas” se tornou a forma de verbalizar a *accountability*, embora ela não expresse o amplo sentido do termo original. Rocha (2007, p. 03) entende que a *accountability* se traduz na “responsabilização permanente dos gestores públicos em termos da avaliação da conformidade/ legalidade, mas também da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade dos atos praticados em decorrência do uso do poder que lhes é outorgado pela sociedade.”

No mesmo sentido, Raupp e Pinho (2014) afirmam que a prestação de contas se refere a uma parte do conceito de *accountability*, e o seu real significado é bem mais amplo, pois abarca a responsabilidade (objetiva e subjetiva), o controle, a transparência, a obrigação de prestar contas, e as justificativas para os atos que não foram devidamente empreendidos.

Nessa acepção, a *accountability* é um processo que exige a participação da sociedade e, para isso, é imprescindível que informações pertinentes e adequadas estejam à disposição dos cidadãos (ARATO, 2002; CENEVIVA; FA-RAH, 2006). A produção e a divulgação de informações públicas de qualidade são essenciais para efetividade dos mecanismos de *accountability* e para desconcentração de poder (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; ANGÉLICO, 2012). E este é, exatamente, o fundamento que justifica a concepção do modelo de análise ora proposto.

A função de controle demanda coletar, analisar, interpretar e divulgar informações relacionadas às atividades públicas. Isso requer organização, estrutura, capacidade técnica, pessoal especializado e competência legal, condições difíceis de serem alcançadas pela sociedade, mas que estão presentes nos sistemas de controle institucional do próprio Estado. Neste sentido, os TCs empregam todos esses recursos e esforços para fiscalizar as atividades da administração pública, produzindo relatórios e pareceres. E esse trabalho representa a própria essência da *accountability*, na medida em que reduz a assimetria de informações entre governo e sociedade (ROCHA, 2013; BRITTO, 2014).

Portanto, é imprescindível que os órgãos de controle produzam informações públicas de qualidade, uma vez que são fundamentais para o bom funcionamento do controle social, para os processos de *accountability*, para o aperfeiçoamento dos processos de gestão pública e, ainda, para a desconcentração de poder (ABRUCIO; LOUREIRO, 2004; ANGÉLICO, 2012), pois, como afirma O’Donnell (2004), uma sociedade alerta e com meios de comunicação atuantes e livres proporciona informação crucial, apoio e incentivo aos órgãos de controle para poderem agir contra transgressores poderosos e corruptos, além do que a própria percepção da disposição de agir desses órgãos estimula e encoraja o cidadão a também exercer a *accountability* (O’DONNELL, 2004, p. 24-25).

A produção de informações públicas de qualidade, por sua vez, está relacionada à qualidade dos trabalhos de auditoria. Para tanto, é necessário observar os princípios, os procedimentos e as metodologias específicos, com a finalidade de atingir níveis crescentes de objetividade, confiabilidade, consistência e utilidade ao elaborar relatórios e documentos (BRASIL, 2010).

Neste ponto, já é possível depreender que os TCs têm relevante papel não só como promotores da *accountability*, mas, também, no aperfeiçoamento dos processos de gestão pública. No entanto, para que tais papéis se concretizem, é fundamental que as informações prestadas nos relatórios e pareceres dos tribunais de contas sejam de qualidade e tenham utilidade para quem as recebe. Portanto, devem ser as completas e mais precisas possíveis, uma vez que, para fins de controle social, podem e devem ser utilizadas pela sociedade e pelos cidadãos (ROCHA, 2013), e, para fins de aperfeiçoamento da gestão, terão que ser implementadas pelos administradores públicos e, principalmente, gerarem os resultados esperados.

2.2 AS DIMENSÕES DE ANÁLISE DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS

Ao tratar sobre auditoria operacional, torna-se necessário tecer alguns esclarecimen-

tos no tocante à terminologia utilizada. As auditorias com foco no desempenho, dependendo do país, região ou instituição que dela se utilize, possuem terminologia bem diversificada, sendo denominadas, por exemplo, de auditoria operacional, auditoria de desempenho (performance audit), auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria de valor pelo dinheiro (value for money audit), auditoria de rendimento e auditoria de resultados (FREITAS, 2005).

Rocha (2013), com base nos trabalhos de Bobbio (2007), Humphrey, (1991), Dahl (1997), Denhardt e Denhardt (2007), Kaldor (2003), Kenney (2005), Koppell (2005), Mainwaring e Welna (2005), Meirelles (2007), O'Donnell (1998) e SCHEDLER (1999), além dos de Arantes, Abrucio e Teixeira (2005), Barros (2000), Prado e Pó (2007) e Santos e Cardoso (2002), entre outros, propôs, inicialmente, uma discussão conceitual a respeito da distinção entre forma e conteúdo no processo de *accountability* dos TCs, enquadrando-a nos estritos limites legais de atuação desses órgãos, mas expandindo-a, também, aos extremos desses limites, não só para aproveitar ao máximo a potencialidade que tais órgãos e suas atividades podem oferecer, mas, e principalmente, porque essa é a obrigação de agir dos órgãos do Estado.

Estabelecida a distinção, Rocha (2013) desenvolve as duas dimensões que vão dar vida ao seu modelo de análise: a formal e a substantiva, bem assim os seus componentes e indicadores. Esta categorização, afirma o autor, permite uma análise mais objetiva dos relatórios e pareceres produzidos pelos TCs e, além disso, proporciona que se alcance o essencial sem descuidar do formal.

Por meio da análise desse modelo, é possível concluir que o simples cumprimento da legislação e da respectiva prestação de contas pelos gestores e servidores públicos não é suficiente para configurar uma boa administração, sendo necessário levar em consideração as consequências dos atos por eles praticados no exercício de suas funções. Em outras palavras, devem ser analisados, para além das práticas formais, o desempenho de programas e de seus

gestores, o interesse público, a qualidade dos gastos e dos serviços etc. (ROCHA, 2013). É aí que entram as AOps, as quais, em face da sua relevância para o desenvolvimento dessas análises no que diz respeito à avaliação da qualidade na prestação de serviços, do grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades da sociedade (geração de valor público), da equidade na distribuição de bens e serviços etc. podem ser vistas como importante (e, talvez, a mais importante) ferramenta voltada a subsidiar a *accountability* (BRITTO, 2014).

Assim, a condição necessária, mesmo que não suficiente, para que a *accountability* aconteça é a existência e a disponibilidade de informações sobre a atuação governamental para que todos, legisladores, governo, sociedade, cidadãos e os próprios gestores públicos, possam saber se: (1) os recursos governamentais são legal e regularmente utilizados; (2) as ações empreendidas pelo governo atingem os objetivos e resultados desejados; e (3) a prestação dos serviços públicos segue os princípios da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade (ROCHA, 2007, p. 3).

É, portanto, consenso que a existência de informações pertinentes e confiáveis sobre o desempenho dos governantes é fundamental para a *accountability*, pois, além de viabilizar o controle no âmbito do próprio Estado, permite ao cidadão formar um quadro referencial que o ajuda a consolidar as suas opiniões e a tomar suas decisões políticas (ABRÚCIO; LOUREIRO, 2004).

Nesse contexto a AOp, com seus métodos e técnicas, tem-se mostrado uma poderosa ferramenta de controle, dado que “uma noção central no trabalho de fiscalização da gestão pública é que os diferentes tipos de auditoria governamental devem contribuir para a *accountability*.” (ALMEIDA, 2012, p. 43).

Também O'Donnell (2004) assinala que as entidades de *accountability* horizontal como os TCs, por exemplo, podem descobrir informações importantes nos âmbitos mais recônditos das agências que supervisionam e que podem ser utilizadas pelos cidadãos nos processos de *accountability* vertical. E poucas dessas informações

viriam a público se não fosse pelo trabalho dessas entidades. Como efeito, são criados vínculos que, ao menos potencialmente, fortalecem a *accountability* vertical e fomentam “a ‘disponibilidad de fuentes de información alternativas’ que Robert Dahl correctamente enumera como una de las características centrales de una democracia política, o poliarquia.” (O’DONNELL, 2004, p. 27).

A INTOSAI (2005) define AOp como o exame independente da eficiência e da eficácia das operações dos programas e dos organismos da Administração Pública, concedendo a devida importância à economia, com o objetivo de contribuir com a realização de melhorias.

Diferentemente da auditoria de conformidade, que se atém à verificação do cumprimento das normas legais e dos normativos financeiros, a auditoria operacional ultrapassa esses limites para incluir outras questões nas atividades operacionais e dos processos administrativos de uma organização (ARAÚJO,

2008). Em outras palavras, é “uma avaliação ampla e objetiva da conformidade, da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade da ação governamental.” (ROCHA; QUINTIERE, 2013, p. 71).

Uma auditoria que se empenhe, exclusivamente, em anotar os descumprimentos de leis e regulamentos, sem atenção aos resultados efetivamente apresentados ao cidadão, passou a ser percebida como atrasada no tempo e não confiável (DÍEZ; MEROÑO, 2007; SANTOS, 2007).

Albuquerque (2006) estudou as dificuldades enfrentadas pelas auditorias operacionais no TCU, demonstrando que elas não estão concretizando resultados relevantes a respeito das dimensões de eficácia e efetividade, embora sejam planejadas para tais pretensões.

Nessa toada, a tabela 1 apresenta um sumário de estudos sobre o tema, sob diferentes perspectivas.

Tabela 1 - Sumário de estudos nacionais sobre Auditoria Operacional

Autoria	Objetivo geral	Principais resultados
Albuquerque (2006)	Analisar se as auditorias operacionais do TCU vêm cumprindo o seu duplo papel de contribuir para a melhoria do desempenho da ação de governo e de garantir informações acerca do desempenho dos programas	Os resultados revelaram que ainda não foram introduzidos na Administração Pública federal brasileira os meios e as ferramentas necessários para a viabilidade do modelo de gerenciamento com base em desempenho
Oliveira (2008)	Investigar o estágio em que se encontra a auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE/RJ), quais as modalidades já foram realizadas, os benefícios gerados para a melhoria da gestão do gasto público.	Constatou-se que, apesar da cultura de auditoria operacional ainda estar em estágio embrionário, as mais recentes ações administrativas, à época, abriram excelentes perspectivas para superar o desafio de sua consolidação no TCE/RJ.
Hedler e Torres (2009)	Propor um modelo de meta avaliação e aplicá-lo à Anop do TCU, avaliando seus critérios, padrões, validade e confiabilidade dos procedimentos e resultados das Anop.	Os resultados demonstram forças das Anop, como avaliação do contexto e checagem de características dos programas e fraquezas relacionadas, principalmente, à aplicação dos métodos e técnicas da auditoria.
Graciliano <i>et al.</i> (2010)	Evidenciar como as Anop do TCU têm contribuído no processo de accountability das entidades auditadas, utilizando o levantamento de sugestões e críticas do TCU nas Anop.	Os resultados indicam que o controle externo da administração pública pode ultrapassar os meandros da conformidade de procedimentos, contribuindo para a melhoria de desempenho nos órgãos auditados.
Ribeiro Filho <i>et al.</i> (2010)	Verificar a possibilidade de identificar fragilidades que comprometam a eficácia das recomendações emitidas pelas Anop realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE/PE).	Concluiu-se, com base na inteligência competitiva, que há fragilidades que podem comprometer a eficácia da implementação das recomendações emitidas pela Anop.

França (2012)	Verificar como os Tribunais de Contas brasileiros estão lidando com a tarefa de fiscalizar as questões relativas à Anop.	Constatou-se que, da forma com que as Anop estão sendo realizadas no Brasil, ainda há defasagem para que se possa afirmar que os tribunais estão lidando com a tarefa de fiscalizar, expedidas pelos tribunais
Barros <i>et al.</i> (2015)	Analisar as avaliações de programas realizadas pelo TCU, única Entidade de Fiscalização Superior (EFS) no Brasil, no período de 2000-2012.	Concluiu-se que as avaliações de programas realizadas pelo TCU se converteram em subsídios para o aperfeiçoamento dos rumos da gestão pública.
Melo e Paiva (2017)	Analisar a percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB) sobre o grau de importância e a possibilidade de materialização dos benefícios potenciais da ANOP em prol da administração pública.	Os resultados revelaram que, na percepção dos auditores do TCE/PB, dos 15 principais benefícios potenciais apontados pela doutrina, permitindo a conclusão de que os benefícios da ANOP promovem a melhoria da Administração pública.
Melo (2019)	Analisar se os TCE/SC estão dando cumprimento ao seu propósito institucional e à sua responsabilidade junto à sociedade por meio das AOP's	Destacar que a efetividade do Tribunal de Contas depende, basicamente, de três fatores: qualidade das suas atividades fins, capacidade de fazer cumprir as deliberações do Tribunal de Contas, empenho dos gestores para cumprir as deliberações do Tribunal.
Gomes e Vasconcelos (2020)	Analisar a abordagem das auditorias operacionais realizadas pelo TCE/CE quanto aos métodos e às técnicas adotados e à utilização dos princípios eficiência, economicidade, eficácia e efetividade.	A pesquisa propiciou a identificação do direcionamento adotado pelo TCE/CE na execução das Anop, que é a primazia pelo princípio da eficiência concernente ao exame do funcionamento dos sistemas de gestão na administração pública cearense.

Fonte: adaptado pelos autores.

Graciliano *et al.* (2010) fizeram um levantamento das auditorias operacionais realizadas em uma empresa pública de processamento de dados, no período de 2001 e 2003, e concluíram, em sua pesquisa, que as auditorias operacionais podem contribuir no processo de *accountability*, quando as recomendações dos auditores são bem absorvidas, ultrapassando os aspectos de conformidade.

Pacheco (2010) esclarece que existe uma alteração sobre o que será controlado, pois o controle não será mais exercido de maneira exclusiva sobre os processos, e, sim, sobre os resultados da gestão, sendo a legalidade dos atos administrativos condição necessária, mas não suficiente para a *accountability*.

Silva (2012), analisando o conteúdo dos relatórios de auditoria do TCE/SC, no período de 2007 a 2011, apontou que o aspecto da legalidade é predominante na fiscalização das

entidades estatais, quando que, para o interesse público, o melhor seria uma auditoria voltada para a efetividade e legitimidade das ações governamentais.

Outra não foi, aliás, a conclusão do autor do estudo no qual se baseou esta pesquisa, ao afirmar que TCs brasileiros pouco fazem no sentido da promoção e do incremento da *accountability*, “já que as informações produzidas por esses órgãos não atendem aos anseios e às necessidades da sociedade, restringindo-se à verificação da conformidade da ação dos agentes públicos, sem expandir seus horizontes para além dessa visão limitada.” (ROCHA, 2013, p. 906).

Quanto à percepção dos auditores, pesquisa realizada por Antonino *et al.* (2013), mediante a aplicação de questionário junto Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE/PB), obtiveram como resposta que o trabalho dos auditores tem contribuído para a transparência

da gestão pública, com limitações relacionadas à tempestividade e à compreensão das informações divulgadas. Em relação à satisfação da sociedade, segundo a percepção dos auditores, as informações publicadas deixam a sociedade pouco satisfeita.

Da leitura das pesquisas a respeito das AOps, percebe-se que os TCs têm papel importante como promotores da *accountability* e possuem, nesse tipo de auditoria, uma das suas principais ferramentas para alcançar esse objetivo, ainda que não o exerçam em sua plenitude.

Por outro lado, as AOps representam, de fato, um avanço na direção da dimensão substantiva da *accountability*, uma vez que examinam aspectos da atividade de um órgão e/ou entidade que vão muito além das adequações das demonstrações financeiras e legais, dado que seu objetivo está vinculado à apreciação dos benefícios por eles produzidos (VILLAS, 1990).

Nesse contexto, assume especial importância determinar a qualidade e a utilidade das AOPs, ou seja, para além da sua execução, mensurar se elas são eficazes, isto é, estão atingindo seus objetivos e, principalmente, ajudando o os TCs a cumprir seu propósito institucional (efetividade), produzindo resultados e informações relevantes para a sociedade. Para tanto, no próximo tópico, tratar-se-á da qualidade das auditorias, primeiro dos dois elementos essenciais para a formação do modelo proposto neste trabalho.

2.3 QUALIDADE DA AUDITORIA

No que se refere à qualidade da auditoria, Mainardes, Lourenço e Tontini (2010) afirmam que a qualidade é fundamental no desempenho das organizações. Os estudos iniciais acerca da qualidade das auditorias partiram de DeAngelo (1981), que defendia que a qualidade da auditoria estava relacionada à percepção do mercado quanto à competência técnica (capacidade de detectar distorções materiais) do auditor.

Muitos autores debateram sobre a qualidade das auditorias, como o de Palmrose (1988), Teoh e Wong (1993), Hogan (1997) e Becker *et al.* (1998). Outros autores concentraram seus

estudos no sentido de mensurar a qualidade dos serviços de auditoria, como os de Geiger e Raghunandan (2002), Dang (2004), Ghosh e Moon (2005) e Behn, Choi e Kang (2008).

Knechel *et al.* (2013), por outro lado, afirmam que a qualidade de uma auditoria não pode ser mensurada de maneira direta, podendo somente ser percebida. Os autores tentam mensurar a qualidade da auditoria por meio de atributos como: (i) incentivo, que significa que a auditoria é motivada pela resposta ao risco; (ii) singularidade, segundo esse atributo, a empresa cliente, a empresa de auditoria e o contrato de serviço são diferentes uns dos outros; (iii) processos, que representam que a auditoria é uma atividade sistemática e (IV) julgamento profissional, que se relaciona ao uso adequado das habilidades do auditor e de seu conhecimento profissional.

Também para Dan (2015), o conceito sobre qualidade de auditoria não foi alcançado porque não há consenso entre os teóricos a respeito do que é qualidade de auditoria. Ainda assim, o autor utiliza doze variáveis para mensurar a qualidade dos serviços de auditoria: (1) tamanho da empresa de auditoria; (2) tempo de auditoria; (3) especialização do auditor; (4) atualização; (5) litígio ou revisão da regulamentação das empresas de auditoria; (6) *accruals* discricionários; (7) referência salarial; (8) conservadorismo contábil; (9) continuidade das atividades e do relatório; (10) a precisão das previsões dos analistas; (11) custo do capital próprio; e (12) os honorários de auditoria anormais.

Laitinen e Laitinen (2015) afirmam que o estudo sobre a qualidade da auditoria tem despertado a atenção dos teóricos há muito tempo, pois existe pouco consenso sobre como definir e formular a qualidade da auditoria, não havendo uma definição consistente e operacionalização entre os estudos. As pesquisas estão direcionando à conclusão de que existem diferentes medidas de qualidade de auditoria para diferentes fins (LAITINEN; LAITINEN, 2015).

De todo o modo, a maioria dos estudos como os acima citados referem-se à qualidade das auditorias em sociedades anônimas. Portanto, considerando o objeto deste estudo, faz-se necessário pesquisar a respeito da qualidade das

auditorias do setor público (SANTOS, 2018).

Assim como no setor privado, também, no setor público, não existe consenso sobre o que é qualidade de auditoria e o que se pode fazer (e, de fato, é feito pelos órgãos de controle no mundo inteiro) é inferir a qualidade da auditoria pelo controle da sua qualidade. Nesse sentido, a qualidade das auditorias governamentais é formada pelo conjunto de políticas e procedimentos de controle de qualidade que visam propiciar segurança de que os trabalhos atinjam seus objetivos com excelência técnica e satisfaçam às normas e aos padrões profissionais estipulados (INTOSAI, 2004).

Segundo o TCU (BRASIL, 2010), o controle de qualidade pode ser concomitante ou *a posteriori*: o controle de qualidade concomitante é aquele que se integra às atividades realizadas durante o ciclo de auditoria e envolve a orientação da equipe, que deve ser realizada pelo supervisor de auditoria, o método de trabalho adotado, a análise das evidências, o acompanhamento do cronograma, as revisões constantes dos papéis de trabalho, as consultas à opinião de especialistas e os painéis de referência. O controle de qualidade *a posteriori* pode ser efetuado após a conclusão da auditoria, por meio de revisões internas ou externas dos papéis de trabalho do auditor e dos relatórios elaborados (FLEISCHMANN, 2019).

A qualidade no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria é alcançada ao se observarem os princípios, os procedimentos e as metodologias específicas, com a finalidade de atingir níveis crescentes de objetividade, confiabilidade, consistência e utilidade ao elaborar relatórios e documentos (BRASIL, 2010), ou, como afirmam Francis (2011) e Knechel *et al.* (2013), uma auditoria de boa qualidade é aquela em que há a execução de um processo de auditoria bem concebido, por auditores devidamente motivados e treinados.

Em consonância com o entendimento do TCU, para a INTOSAI (2013), as ferramentas que garantem a qualidade são o cronograma, a matriz de planejamento, a matriz de achados e os painéis de referência.

O cronograma é a peça inicial do planejamento; permite não só uma melhor organização e distribuição das tarefas da auditoria entre os membros da equipe, mas também estabelecer prazos tarefas e responsabilidades.

A matriz de planejamento é o principal instrumento de apoio para elaborar o projeto de auditoria. É nela que são registrados os objetivos e as questões de auditoria que serão investigadas. Sua relevância está em ajudar a identificar as falhas das atividades de planejamento.

A validação da matriz de planejamento acontece em duas etapas: a primeira é a revisão do supervisor de auditoria e a submissão a um painel de referência com a finalidade de reunir críticas e sugestões para aprimorar o trabalho. A segunda é a apresentação da matriz de planejamento aos gestores da entidade a ser auditada, cuja finalidade é apresentar o resultado do planejamento visando ao seu comprometimento com os objetivos e a condução do trabalho de auditoria (BRASIL, 2010).

A matriz de achados é um documento que serve para subsidiar e direcionar a elaboração do relatório de auditoria, pois permite agrupar, de forma estruturada, os elementos principais que farão parte do capítulo central do relatório (BRASIL, 2010). Possibilita, portanto, sistematizar e analisar os resultados da auditoria, oferecendo uma visão estruturada das evidências, das causas e dos efeitos dos achados de auditoria.

A validação da matriz de achados é feita pelo segundo painel de referência. Nesse momento, será verificada a coerência da matriz, e os participantes serão convidados a discutir com a equipe de auditores a respeito da suficiência das evidências coletadas, adequação das análises realizadas e a pertinência das propostas (BRASIL, 2010).

Os painéis de referência, por fim, têm a finalidade de reunir especialistas no tema para discutir a lógica da auditoria, o rigor da metodologia adotada, permitindo detectar possíveis falhas no planejamento ou desenvolvimento do trabalho. Uma das funções do painel de referência é fortalecer o controle social, dado que ele pode ser constituído com a participação de

especialistas de universidades, centros de pesquisa, consultorias, representantes do controle interno, auditores com experiência no tema etc.

Assim, o primeiro elemento que compõe o modelo, a qualidade da auditoria, pode ser mensurada por meio do que se denominou de “dimensão operacional”, ou seja, do emprego apropriado das ferramentas de controle de qualidade das auditorias operacionais, pois assim é possível obter-se níveis adequados de objetividade, confiabilidade e consistência das informações produzidas, que se não são a garantia absoluta de sucesso, propiciam excelência na sua realização.

No entanto, o segundo elemento essencial do modelo, a utilidade da auditoria, também precisa ser dimensionado e mensurado, o que será tratado a seguir.

2.4 UTILIDADE DA AUDITORIA

No que diz respeito à utilidade da auditoria, Salvá *et al.* (2013) a justifica com base em três teorias: (i) na teoria da agência, a qual consubstanciando a gestão das empresas em uma relação de agência (principal-agente), considera que é o próprio agente, mais do que o principal, que possui interesse em atenuar os custos de potenciais conflitos por meio da contratação da auditoria; (ii) no raciocínio econômico da análise custo benefício, isto é, quando todos os envolvidos possuem interesse em dar credibilidade à gestão e às informações geradas pela administração, torna-se mais econômico contratar uma auditoria em vez de cada uma das partes interessadas examinar por si próprios tais informações; e (iii) no interesse público da função, ou seja, a simples presença do auditor ou a consciência da existência dos órgãos de controle tem o efeito de reprimir práticas irregulares ou indesejáveis na gestão e na elaboração de informações.

Para Costa, Pereira e Blanco (2006), a última teoria é, especialmente, aplicável ao setor público, embora destaquem que a auditoria, por si só, não é capaz de solucionar todas as expectativas relacionadas à credibilidade

das informações e sobre a legalidade, a eficiência e a eficácia no desempenho dos administradores.

Em geral, a auditoria, como instrumento por excelência do controle, tem dupla finalidade a ela atribuída pela própria definição jurídica do controle: “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outra.” (MEIRELLES, 2007, p. 25). Ratificando tal posição, a definição de AOp do TCU, já assinalada anteriormente, que ressalta “a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.” (BRASIL, 2010, p. 7).

Não por acaso, portanto, que a literatura associa a AOp a três conceitos que definem os seus resultados: efeito, causa e impacto. Os efeitos são os resultados diretos e observáveis, produzidos por determinada ação de governo; as causas são as razões que determinam a não consecução dos efeitos ou do desempenho esperados; e os impactos são os resultados indiretos (positivos e/ou negativos) observáveis ao longo do tempo (ROCHA; QUINTIERE, 2013, p. 79).

A razão para que uma AOp assim se estruture é simples. Se a sua finalidade é promover o aperfeiçoamento da gestão pública, então ela deve ser capaz, não só de descobrir problemas e/ou erros na execução das atividades de governo que estejam dificultando ou impedindo a consecução dos resultados propostos, mas de detalhar as causas desses problemas e erros de forma a que se possa corrigi-los e promover o aperfeiçoamento da gestão pública. Ou como ressalta o próprio TCU, a AOp “deve resultar em achados e conclusões que atendam às necessidades de informação dos interessados.” (BRASIL, 2010, p. 31).

Também Almeida (2012) destaca a contribuição que a AOp oferece no sentido da orientação e correção da ação pública, “ao dotar o Poder Legislativo da capacidade de contribuir mais decisivamente para a gestão pública e de, efetivamente, exercer controle sobre os resultados oferecidos ao cidadão pelo Poder Executivo, por meio de suas po-

líticas públicas.” (ALMEIDA, 2012, p. 53). No entanto, de nada adiantará uma AOp, por melhor que tenha sido realizada e por melhores resultados que apresente, se as informações por ela produzidas não forem levadas em consideração e se providências não forem tomadas para corrigir os erros e os problemas de gestão relatados.

Daí uma questão fundamental se apresenta: como fazer que uma auditoria que tenha atingido plenamente os resultados dela esperados (tenha sido eficaz) produza resultados relevantes para a sociedade (seja efetiva)? A resposta é simples, ainda que a sua implementação possa ser complexa e difícil. No caso, compete ao TC dar cumprimento ao princípio do “poder-dever”, isto é, à obrigação de utilizar o poder do qual está investido para atingir as finalidades públicas que lhes são atribuídas (MENÉNDEZ; RUANO, 2013) e, usando de suas prerrogativas legais (*enforcement*), (1) determinar as providências necessárias para a correção dos problemas encontrados quando da realização da auditoria; e (2) acompanhar os resultados obtidos na solução dos referidos problemas.

Assim, quanto ao segundo elemento essencial do modelo, a utilidade da auditoria, é necessário observar que ela se divide em duas vertentes principais: (i) o empenho do tribunal em fazer cumprir as determinações e recomendações advindas da auditoria; e (ii) as mudanças efetivas que a implementação das decisões e recomendações da auditoria proporcionou à gestão e, conseqüentemente, à sociedade.

Portanto, a utilidade da auditoria para a sociedade (efetividade) se manifesta, efetivamente, pelas mudanças (positivas) que a implementação das decisões e recomendações do TC produz.

A verificação e avaliação dessas mudanças podem (e deve) ser acompanhadas por meio de monitoramentos, que são verificações do cumprimento das deliberações do TC e dos resultados delas advindos. O objetivo do monitoramento é analisar as providências adotadas e mensurar seus efeitos (BRASIL, 2010).

Desse modo, a utilidade das auditorias pode ser mensurada diante da comparação da realidade do auditado antes e após a auditoria, mediante o monitoramento do desempenho da gestão do auditado.

Segundo o TCU (BRASIL, 2010, p. 53), “Por meio dos monitoramentos, é possível avaliar a qualidade das auditorias e identificar oportunidades de aperfeiçoamento, de aprendizado e de quantificação de benefícios”, ou seja, sua utilidade para a sociedade. No entanto, tal avaliação só é possível após a implementação das alterações decorrentes das deliberações do tribunal; sem elas, não haverá nada a mensurar. Portanto, torna-se importante, também, acompanhar (e mensurar) o desempenho do tribunal (e o seu “empenho” em fazer cumprir as suas deliberações).

Assim, é possível concluir que a utilidade das auditorias pode ser medida por sua “dimensão social”, configurada pela comparação da realidade do auditado antes e após a auditoria. Mas, como assinalado, essa comparação só é possível se houver, em primeiro lugar, a determinação do cumprimento das recomendações da auditoria; em segundo, o efetivo esforço do tribunal em fazer cumprir suas decisões (inclusive, com a imputação de sanções por não cumprimento); e, em terceiro, verificando a adoção das providências determinadas e os resultados delas decorrentes.

3 METODOLOGIA

A metodologia desenvolvida foi subdividida e relacionada de acordo com os objetivos do trabalho. O planejamento da pesquisa iniciou com uma revisão da literatura pertinente, visando conhecer os detalhes que envolvem o sistema de auditorias desenvolvidas nos tribunais de contas e os manuais e as normas que regem os procedimentos da auditoria.

Segundo Castro (2006), a pesquisa é, efetivamente, científica, quando: (i) estiver relacionada a uma questão que atinja uma parcela considerável da sociedade ou relaciona-se a uma questão teórica digna de atenção (im-

portância); (ii) quando possui a possibilidade de surpreender, de buscar novos elementos, de oportunizar novos conhecimentos referentes aos fenômenos observados (originalidade); e (iii) quando é suscetível de observação no que se refere ao aparato teórico e técnico, ao prazo e à competência dos pesquisadores (viabilidade).

Para Martins e Theóphilo (2009), originalidade não se refere às descobertas e às invenções como as próprias das ciências naturais, mas, sim, a de mostrar uma nova direção, uma perspectiva diferenciada, que possa despertar o interesse de outros pesquisadores da área.

Posto isso, sendo o tema uma questão teórica que merece atenção e, ainda, de interesse mundial, o presente estudo alcança a importância necessária das pesquisas científicas. O segundo atributo necessário será atingido pela aplicação da metodologia adequada, respondendo à pergunta de pesquisa, apresentando, assim, a imprescindível viabilidade dos trabalhos científicos.

O presente estudo terá uma abordagem qualitativa. O enfoque qualitativo terá a finalidade de compreender o processo de auditoria operacional com matéria ambiental do TCE/SC. Flick (2004) salienta a importância da utilização da abordagem qualitativa, pois não considera um assunto de pesquisa isoladamente. Segundo o autor, está incorporada a um processo de pesquisa, sendo mais bem compreendida e descrita em uma perspectiva de processo. Para Godoi e Balsini (2006), o objetivo da pesquisa qualitativa vai além de apenas avaliar os resultados, pois, principalmente, avalia o processo, com vistas a compreender o fenômeno, adiante da simples observação, ingressando em sua estrutura mais íntima.

Quanto ao objetivo, a pesquisa será exploratória e descritiva e buscará explorar as informações contidas nos relatórios de auditorias, nos papéis de trabalho do auditor e nas entrevistas aos membros da equipe de auditoria, visando compreender os conceitos, as metodologias e as técnicas utilizadas nas auditorias operacionais com matéria ambiental realizadas pelo TCE/SC. Segundo Gil (2000, p. 42), a pesquisa ex-

ploratória tem a função de “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito.” O autor também afirma que as pesquisas exploratórias são construídas por meio de pesquisa bibliográfica e entrevistas.

O Roteiro de Qualidade das Auditorias Operacionais do TCU e o Manual de Auditoria Operacional do TCU combinado com as Orientações para Auditorias Operacionais com Perspectiva Ambiental da INTOSAI são empregados como referências para avaliação, a qual dispõe de uma métrica para avaliar as auditorias desenvolvidas, no quesito qualidade do serviço prestado, citadas abaixo.

Estão disponíveis para consulta na página eletrônica do TCE/SC, entre os anos de 2004 e 2014 (posição em setembro de 2015), oito auditorias com matéria ambiental: Sistema de Tratamento de Esgoto Insular de Florianópolis (2004); Sistema de Tratamento de Esgotos de Balneário Camboriú (2010); Sistema de Tratamento de Resíduos Sólidos de Itajaí e Programa “Lixo Reciclado Tarifa Zero” (2007); Sistema de Tratamento de Esgotos da Lagoa da Conceição (2006); Serviço de Abastecimento de Água de Florianópolis (2009); Sistema de Esgotamento e Tratamento Sanitário (ETE) Jarivatuba de Joinville (2013); Fiscalização ambiental – FATMA (2007); e Licenciamento ambiental – FATMA (2011). Entre essas AOPs, será realizado um censo, no qual serão estudadas todas aquelas relacionadas ao saneamento e, entre estas, as auditorias referentes a estações de tratamento de esgoto, por apresentarem a homogeneidade necessária, que, segundo Bardin (2011), para que seja possível realizar comparações individuais e globais, ao final do trabalho. As etapas da pesquisa, período de ocorrência e uma síntese das atividades realizadas estão apresentadas na tabela 2:

Tabela 2 - Roteiro metodológico

Classificação da Pesquisa	Etapa do Trabalho	Período de Realização	Sub-Etapas/Atividades
Geração e refinamento das ideias de pesquisa	Fundamentação Teórica	Jul 2015	Revisão de literatura sobre o tema pesquisado
		Ago 2015	Definição do problema de pesquisa
Desenvolvimento e aplicação do modelo	Elaboração	Set 2015	Construção da pergunta de pesquisa e definição dos objetivos
		Out 2015	Elaboração do instrumento de coleta de dados
		Out 2015	Pré-teste
		Nov 2015	Banca de qualificação
Estudo de caso	Coleta de dados	Nov 2015 a fev 2016	Aplicação do <i>check list</i> e entrevista semiestruturada
	Análise dos dados	Mar 2016	Análise, elaboração de discussão dos resultados
Conclusão da pesquisa	Redação da dissertação	Jun 2016	Apresentação/defesa

Fonte: efetuado pelos autores.

É importante destacar que, no contexto das auditorias operacionais, existem muitos processos que precisam ser gerenciados e aplicados para que o trabalho dos auditores alcance as suas metas de maneira eficaz e com a qualidade desejada.

Nesse sentido, Ghosh e Moon (2005) apontam que os auditores podem ser avaliados de acordo com a qualidade técnica e funcional. A

qualidade técnica está relacionada aos resultados da auditoria, enquanto a qualidade funcional se refere ao processo de realização de uma auditoria e da comunicação de seus resultados.

Para o desenvolvimento do modelo de análise, foram formuladas duas dimensões: a dimensão operacional e a dimensão social. A síntese do modelo de análise é apresentada na tabela 3, a seguir:

Tabela 3 - Modelo de análise da qualidade e utilidade das AOps

Dimensões	Indicadores	Métricas	Unidades de medida	Verificação
Operacional	Qualidade do processo de auditoria	Verificar o uso adequado das ferramentas de controle de qualidade nas fases da auditoria.	Uso dos instrumentos: - adequados; e - permanentemente.	Facilmente verificável, uma vez que as ferramentas de controle de qualidade, quando existentes, devem estar anexadas ao processo de auditoria.

Social	Cumprimento das deliberações do tribunal.	Verificar as determinações e as recomendações da auditoria que foram implementadas pelo auditado e/ou imputação de sanções por não cumprimento.	Percentual de: - implementação de providências vs. - <i>não</i> implementação.	Verificável mediante do resultado dos monitoramentos, instrumento que possibilita aos gestores e às partes interessadas acompanhar o desempenho dos auditados (BRASIL, 2010).
	Resultados advindos da implementação das determinações e recomendações da auditoria	Verificar os resultados obtidos na solução dos problemas encontrados quando da realização da auditoria e advindos da implementação de suas determinações e recomendações.	Percentual de: - consecução dos resultados esperados vs. - <i>não consecução</i> .	Da mesma forma que no item anterior, pode ser verificado mediante análise do resultado dos monitoramentos

Fonte: adaptado de Aikins (2012).

A dimensão operacional relaciona-se à qualidade do processo de auditoria e pode ser verificada mediante o uso das ferramentas de controle de qualidade: (i) matriz de planejamento - registra os objetivos, as questões de auditoria que serão investigadas, ajudando a identificar as falhas das atividades de planejamento; (ii) matriz de achados - possibilita sistematizar e analisar os resultados da auditoria, oferecendo uma visão estruturada das evidências, das causas e dos efeitos dos achados de auditoria; e (iii) painéis de referência - permitem a revisão da matriz de planejamento e da matriz de achados e, ainda, a lógica da auditoria e o rigor da metodologia adotada, bem como possíveis falhas no desenvolvimento do trabalho (INTOSAI, 2013).

Assim, o uso permanente e adequado desses instrumentos propicia a qualidade desejável na auditoria, pois uma qualidade adequada é aquela em que há a execução de um processo de auditoria bem concebido, por auditores devidamente motivados e treinados (FRANCIS, 2011; KNECHEL *et al.*, 2013).

Para verificar a qualidade do processo de auditoria, a medição é feita sistematicamente, mediante o registro nos processos de auditoria; portanto, é facilmente constatável, uma vez que todos os procedimentos realizados pela equipe de auditores são documentados e anexados ao processo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

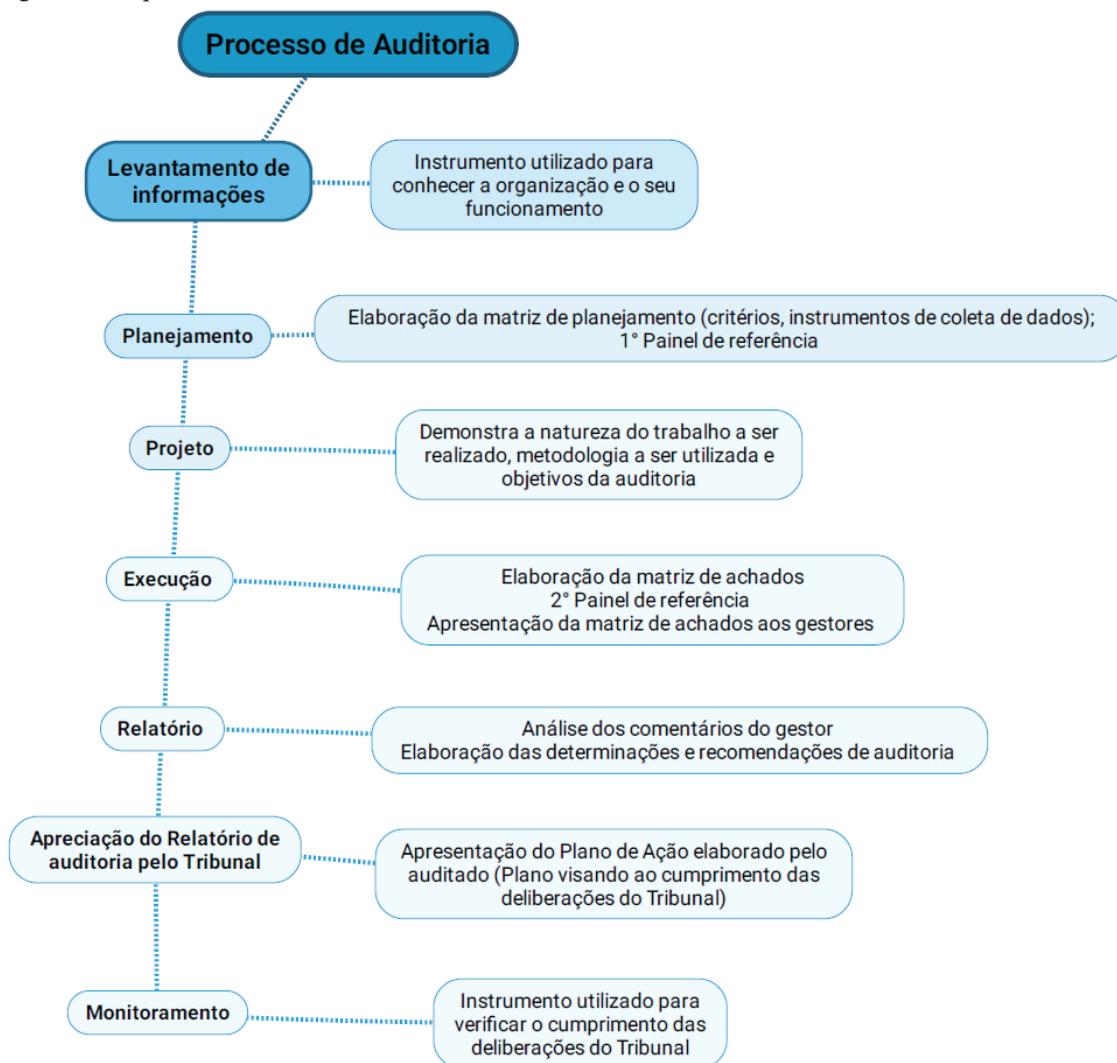
No Tribunal de Contas de Santa Catarina, o exercício da fiscalização terá como diretriz o Plano de Ação do Controle Externo, que consiste de documento que deve conter os seguintes instrumentos: Diretrizes de Atuação de Controle Externo; Plano Anual de atividades do Controle Externo; e Programação de Fiscalização. As Diretrizes de Atuação de Controle Externo indicarão as linhas de ação e os temas relevantes sobre os quais o Tribunal atuará, considerando os objetivos estratégicos do Tribunal e os fatores como risco, valores envolvidos, natureza dos programas, dos projetos, das atividades e das despesas, a relevância do tema para a sociedade e para o controle externo; e oportunidade estratégica de ação fiscalizatória (SANTA CATARINA, 2015).

Materialidade significa que o processo de seleção deve considerar os valores envolvidos na escolha do objeto de auditoria, pois esta deve gerar benefícios significativos (BRASIL, 2010).

O critério Relevância aponta que a seleção de auditorias deve responder a questões de interesse da sociedade, que estão em debate público e que são valorizadas. Situações como presença na mídia, declarações de prioridade nos planos e orçamentos públicos, opiniões de políticos ou de institutos de pesquisa podem aferir a relevância do objeto de auditoria (BRASIL, 2010).

A figura 1 demonstra o fluxograma das principais etapas do processo de auditorias operacionais:

Figura 1 - Etapas de auditoria



Fonte: elaborado pelos autores (2018).

O passo seguinte à seleção do tema de auditoria é o levantamento de informações, que é o instrumento de fiscalização utilizado para conhecer a organização e o funcionamento, quanto aos aspectos organizacionais, e/ou contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, com a finalidade de avaliar a viabilidade, o grau de utilidade e o impacto da realização de fiscalizações; identificar pessoas e objetos de fiscalização e; subsidiar a elabo-

ração da programação de fiscalização (SANTA CATARINA, 2015).

O estudo de viabilidade permite obter informações sobre os principais processos operacionais, e a sua conclusão deve ser manifestação valorativa e convincente a respeito da conveniência e oportunidade de se realizar a fiscalização, compreendendo as razões que recomendam a seleção do objeto de fiscalização, o potencial do tema e a geração de resultados

que agreguem valor (BRASIL, 2010).

Após o levantamento de informações, inicia-se a fase de planejamento de auditoria, a qual deve ser realizada de maneira a garantir que uma auditoria de alta qualidade seja administrada de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade (INTOSAI, 2004).

Para o TCU (BRASIL, 2010), o planejamento tem por finalidade delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, estabelecer a estratégia metodológica a ser adotada, estimar os recursos, os custos e o prazo para a execução do trabalho.

Depois dessa etapa, é definido o escopo do levantamento, podendo ser auditoria de amplo escopo ou de escopo restrito.

O levantamento de amplo escopo tem como finalidade inteirar-se da organização e do funcionamento das áreas que serão auditadas e, ainda, identificar objetos e instrumentos de fiscalização (BRASIL, 2010). O levantamento de amplo escopo examina as possibilidades de fiscalização partindo de uma análise do geral para o particular em perspectiva plurianual; porém, devido à sua amplitude pode apontar a necessidade de realizar auditorias operacionais ou de conformidade (BRASIL, 2010).

O levantamento de escopo restrito é utilizado quando há a necessidade de aprofundar o levantamento visando estudar a viabilidade de realizar a auditoria, ou seja, determinar se o objeto de auditoria é auditável, sendo este um dos possíveis objetivos do levantamento de informações (BRASIL, 2010).

O planejamento apresenta as seguintes atividades: análise preliminar do objeto de auditoria, definição do objetivo e escopo do trabalho, especificação dos critérios que serão utilizados, elaboração da matriz de planejamento, validação da matriz de planejamento, elaboração dos instrumentos de coleta de dados, teste piloto, confecção do projeto de auditoria (BRASIL, 2010).

A análise preliminar do objeto de auditoria consiste no levantamento de informações importantes a respeito do objeto de auditoria com a finalidade de obter conhecimento suficiente para formular as questões de auditoria. A

equipe de auditoria deve analisar os controles internos, os sistemas de informação e os aspectos legais considerados significativos no contexto do trabalho de fiscalização. O importante na análise preliminar é garantir que os principais aspectos do objeto auditado tenham sido analisados, documentados e compreendidos (BRASIL, 2010).

Na fase preliminar, podem ser utilizadas técnicas cujo objetivo é elaborar um diagnóstico a partir da interpretação sistemática das informações coletadas. As técnicas mais utilizadas pelo TCE/SC são análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco, Análise Stakeholder, Mapa de produtos e Indicadores de Desempenho, Mapa de Processos. O detalhamento dessas práticas será visto adiante.

A partir das informações coletadas na análise preliminar, os auditores deverão estabelecer o objetivo da auditoria por meio da especificação do problema e das questões que serão investigadas. O objetivo deve esclarecer a motivação da escolha do tema e o enfoque dado ao trabalho. A questão de auditoria é o elemento que determinará a direção dos trabalhos, as metodologias e técnicas a serem adotadas e os resultados que se pretende atingir. Quando necessário, a equipe pode elaborar subquestões, estabelecendo, de maneira clara, o foco de sua investigação. As questões devem tratar de apenas um tema e, se for necessário, podem ser formuladas subquestões; entretanto, o excesso destas pode deixar a matriz extensa, repetitiva e cansativa (BRASIL, 2010).

Critérios de auditoria são padrões de desempenho que representam o estado ideal ou desejável daquilo que está sendo examinado, ou seja, “o que deveria ser” e servem para medir a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade do objeto auditado. A diferença entre o critério e a situação existente, chamada de condição, gera os achados de auditoria. Ao definir critérios de auditoria, os auditores devem garantir que eles sejam razoáveis, exequíveis e relevantes para os objetivos do trabalho (INTOSAI, 2004).

O próximo passo é a elaboração da matriz de planejamento, que se constitui de um

quadro com informações resumidas e relevantes do planejamento de auditoria. A matriz de planejamento é o principal instrumento de apoio para elaborar o projeto de auditoria. A validação da matriz de planejamento acontece em duas etapas: a primeira é a revisão do supervisor de auditoria e a submissão a um painel de referência com a finalidade de reunir críticas e sugestões para aprimorar o trabalho. Uma das funções do painel de referência é fortalecer o controle social, e ele pode ser constituído com a participação de especialistas de universidades, centros de pesquisa, consultorias, representantes do controle interno e auditores com experiência no tema. O gestor poderá participar do painel de referência sempre que o supervisor e a equipe de auditoria entenderem que a sua presença não ocasionará prejuízo aos objetivos da fiscalização. A segunda etapa de validação é a apresentação da matriz de planejamento aos gestores da entidade a ser auditada, cuja finalidade é apresentar o resultado do planejamento visando a seu comprometimento com os objetivos e a condução do trabalho de auditoria (BRASIL, 2010).

Elaboração dos instrumentos de coleta de dados: os instrumentos de coleta de dados serão utilizados durante a execução da auditoria, e cada técnica de coleta de dados possui um instrumento próprio. Todos os membros da equipe devem participar da elaboração dos instrumentos de coleta de dados (BRASIL, 2010).

A realização de um teste piloto consiste em conferir as premissas iniciais a respeito do funcionamento do objeto de auditoria e da qualidade e confiabilidade das informações. O teste piloto aumenta as chances de que o trabalho atinja a qualidade desejada e é altamente recomendável para auditorias de grande complexidade, com custos elevados ou em locais de difícil acesso (BRASIL, 2010).

O passo seguinte é a elaboração do projeto de auditoria que deve ser apresentado ao final da fase de planejamento, devendo demonstrar, de forma resumida, a natureza do trabalho a ser realizado e os resultados que se pretende alcançar. O projeto deve expor a motivação

para investigar certo problema de auditoria, de acordo com enfoque específico e utilizando determinada metodologia; deve, ainda, apresentar as questões de auditoria e os procedimentos a serem desenvolvidos. A matriz de planejamento deve fazer parte do apêndice do projeto de auditoria (BRASIL, 2010).

A próxima fase é a execução da auditoria, que, segundo o TCU (BRASIL, 2010), consiste na busca de evidências apropriadas e suficientes com a finalidade de respaldar os achados e as conclusões da auditoria. Nessa fase, as principais atividades resumem-se em desenvolver os trabalhos de campo, analisar os dados coletados, elaborar a matriz de achados e validar a matriz de achados.

Achado de auditoria é a diferença entre a situação encontrada e o critério, ou seja, são situações encontradas pelo auditor durante a execução da auditoria que serão utilizadas para responder às questões formuladas. O achado possui 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) (BRASIL, 2010, p. 35). Importante ressaltar que o desempenho satisfatório não é desempenho considerado perfeito, mas é o esperado, levando em consideração as circunstâncias de trabalho em que o auditado se encontra (INTOSAI, 2004).

A causa é a diferença entre a condição e o critério e servirá de suporte para as deliberações propostas. Efeito é a consequência dessa diferença entre critério e condição e aponta a gravidade da situação encontrada, servindo de orientação para determinar a intensidade da ação corretiva (GAO, 2007). Muitas vezes, não é possível identificar com segurança as causas da situação encontrada pela auditoria (BRASIL, 2010).

Os achados são respaldados por evidências, e estas devem ser de diferentes fontes e de diversas naturezas, com a finalidade do fortalecer as conclusões (INTOSAI, 2004).

O tipo de dados a coletar e as fontes desses dados irão depender da estratégia metodológica e dos critérios adotados (BRASIL,

2010). Para Pollitt *et al.* (2008), o auditor deve procurar as evidências necessárias para responder às questões formuladas pela auditoria, mantendo o cuidado para não se afastar do foco do trabalho e nem coletar uma grande quantidade de informações que, muitas vezes, são prescindíveis e irrelevantes.

Na análise dos dados, serão utilizadas ferramentas e técnicas adequadas, porém a definição do método dependerá da estratégia adotada (BRASIL, 2018).

A análise final busca combinar os resultados alcançados com diferentes fontes de informação, devendo o auditor trabalhar de forma sistemática e cuidadosa na interpretação das informações coletadas, sendo necessário analisar argumentos e afirmações, consultar especialistas e realizar comparações. Outro ponto importante é a adoção de uma abordagem crítica, mantendo a objetividade relacionada às informações coletadas, sendo ao mesmo tempo receptivo aos diferentes argumentos e pontos de vista (INTOSAI, 2004).

O próximo passo é o registro das constatações e informações obtidas pela auditoria na matriz de achados. A matriz de achados é um documento que serve para subsidiar e direcionar a elaboração do relatório de auditoria, pois permite agrupar, de forma estruturada, os elementos principais que farão parte do capítulo central do relatório (BRASIL, 2010).

A validação da matriz de achados é feita pelo segundo painel de referência. Nesse momento, será verificada a coerência da matriz, e os participantes serão convidados a discutir com a equipe de auditores a respeito da suficiência das evidências coletadas, adequação das análises realizadas e a pertinência das propostas (BRASIL, 2010).

Em seguida, o relatório de instrução de despacho é apresentado ao gestor para comentários sobre os achados de auditoria. Esta etapa é a oportunidade de os auditados apresentarem comentários escritos sobre os achados de auditoria, representando a oportunidade de o gestor tomar conhecimento dos achados e das conclusões de auditoria (INTOSAI, 2004). Os comen-

tários serão analisados pela equipe de auditores que avaliará a necessidade de rever pontos do relatório ou alegações para manter posições divergentes dos gestores (BRASIL, 2010).

O produto final da auditoria é o relatório, que é o instrumento formal por meio do qual a equipe comunica o objetivo, as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento (BRASIL, 2018). Para que os relatórios tenham utilidade e sejam acessíveis, é importante considerar o ponto de vista dos leitores (INTOSAI, 2004; BRASIL, 2018). A comunicação dos resultados da auditoria deve reportar-se à sociedade a respeito do desempenho da administração pública, trazendo contribuições para responsabilização dos agentes públicos pelos resultados das ações governamentais, por meio de controle parlamentar e controle social (BRASIL, 2010).

A etapa seguinte é o encaminhamento do processo para apreciação do Tribunal de Contas, que é o julgamento baseado no relatório de auditoria. O auditado deverá apresentar um plano de ação, no qual deverá constar um cronograma para implementação das recomendações e determinações formuladas pela auditoria. O plano de ação é o documento elaborado pela unidade auditada contemplando as ações que serão adotadas para o cumprimento das determinações e implementação das recomendações, indicando os responsáveis e estabelecendo os prazos para realização de cada ação. O plano de ação será avaliado pelo Tribunal, podendo ser aprovado com ressalvas ou sem ressalvas (SANTA CATARINA, 2015).

Após a aprovação do plano de ação, será realizado o monitoramento, que é o instrumento de fiscalização utilizado para verificar o cumprimento das deliberações do Tribunal de Contas e os resultados delas advindos, quando fixado na decisão (SANTA CATARINA, 2015).

Por fim, é realizada a divulgação da auditoria no site do Tribunal. O TCE/SC também utiliza um documento complementar ao relatório, chamado sumário executivo. Segundo o TCU (BRASIL, 2010), o sumário executivo e

os documentos complementares têm público mais amplo e seguem orientações específicas.

O cumprimento das deliberações reflete o empenho do TC em fazer cumprir as suas deliberações. Tal cumprimento pode (e deve) ser verificado após cada monitoramento realizado pela equipe de auditores, em que são constata- das e relatadas as deliberações implementadas, não implementadas e em implementação. Também, nas contas anuais, o TC pode verificar e acompanhar o cumprimento de suas deliberações, haja vista que nada obsta que, nos relatórios do controle interno que compõem esses processos, sejam exigidas informações sobre como a entidade vem procedendo em relação às determinações e às recomendações oriundas das auditorias e fiscalizações realizadas.

Já os resultados alcançados podem ser obtidos mediante a comparação entre a realidade encontrada (apontamentos da auditoria) e a situação após o cumprimento das determinações e recomendações do TC. A ferramenta geralmente utilizada para promover essas avaliações é o monitoramento, instrumento que possibilita aos gestores e às partes interessadas acompanhar o desempenho dos auditados, uma vez que atualiza o diagnóstico, disponibilizando informações que permitem analisar se as ações adotadas contribuíram para atingir os resultados desejados (BRASIL, 2010).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao retomar o problema de pesquisa, que foi a falta de avaliação das auditorias ambientais realizadas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina, é possível constatar que, ao longo do desenvolvimento do trabalho, os objetivos específicos foram sendo respondidos, assim como o objetivo geral desta pesquisa, de forma que o problema foi esclarecido, pois a elaboração do check list possibilitou a identificação de itens da área ambiental que foram considerados pelo trabalho dos auditores, bem como foi possível apontar os principais instrumentos de controle de qualidade que foram adotados pela equipe de auditoria, e as não conformidades identi-

ficadas foram corroboradas pela entrevista com integrantes da equipe de auditoria operacional do Tribunal de Contas de Santa Catarina.

A adoção de uma lógica de distinção entre o formal e o substancial conforme propõe Rocha (2013) em seus estudos sobre o trabalho dos TCs, permitiu o estabelecimento de uma visão de duplo foco qualificadora da distinção entre os resultados da execução das AOPs pelos TCs: o operacional, centrado no conceito de “eficácia” e aqui denominada de “dimensão operacional”; e o institucional, centrado no conceito de “efetividade” e que aqui se denominou de “dimensão social”.

A boa qualidade do processo de auditoria contribui com o alcance da eficácia substantiva, e esta pode proporcionar a efetividade substantiva. A utilização do check list foi importante para orientar e possibilitar um conhecimento melhor a respeito das auditorias do TCE/SC, no entanto, quanto a seu grau de cumprimento, a pesquisa demonstrou que não é possível mensurar a qualidade da auditoria de forma objetiva, pois o atendimento da maior parte do check list não garante a eficácia do trabalho dos auditores, se for utilizado um critério de avaliação indevido. Além disso, não assegura a efetividade da auditoria, pois esta depende da ação conjunta do Tribunal e dos gestores em prol da satisfação dos interesses da sociedade. Por outro lado, o cumprimento da menor parte do check list, desde que se utilizem critérios e metodologia adequados, pode resultar na eficácia da auditoria.

A partir daí, com base bibliográfica e nas ferramentas de controle de qualidade propostas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e ratificadas pela *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), foi possível estabelecer um modelo de análise de qualidade/ utilidade para auditorias operacionais.

Inicialmente, propõe-se que o uso das ferramentas de qualidade propostas pelo TCU, matriz de planejamento, matriz de achados e painéis de referência com especialistas no tema a ser auditado, possibilita melhorar a qualidade do trabalho dos auditores durante todo o processo da auditoria e, por consequência, da própria auditoria.

A utilidade é caracterizada por dois indicadores: o “cumprimento das deliberações do tribunal”; e a “consecução dos resultados esperados” após a implementação dessas deliberações. Assim, a avaliação da utilidade vincula-se aos resultados apresentados por meio do comparativo entre o antes e o depois da atuação do TC (ARAÚJO, 2016). Portanto, o fator determinante da utilidade será o *enforcement*, isto é, o empenho e a capacidade do TC em fazer cumprir as suas determinações, pois, sem esse esforço, a auditoria não passa de um “mero” relatório. Esse esforço em fazer cumprir suas decisões, aliás, representa uma das principais responsabilidades dos TCs perante a sociedade, pois caracteriza a essência do princípio do “poder-dever”, isto é, a obrigação de utilizar o poder do qual estão investidos para atingir as finalidades públicas que lhes são atribuídas (MEIRELLES, 2007).

Em suma, a pesquisa demonstrou que a qualidade de uma auditoria pode ser inferida por meio do uso das ferramentas de controle de qualidade ao longo de todo o processo da auditoria (dimensão operacional), ao passo que a sua utilidade, atrelada ao desenvolvimento de ações orientadas à melhoria da gestão e, por consequência, ao entendimento das necessidades e da satisfação da sociedade, pode ser inferida, de um lado, pelos esforços dos TCs em fazer cumprir as suas deliberações, e, por outro, mediante a verificação dos resultados (positivos) obtidos pela implementação das propostas advindas da auditoria.

Por fim, cabe ressaltar que a aplicação do modelo proposto em futuras pesquisas poderá propiciar desejáveis e sempre necessários avanços, contribuindo, assim, para o fortalecimento das AOps e, conseqüentemente, do próprio Controle, tema, aliás, pouco debatido no mundo acadêmico, mas de especial importância para o nosso País.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças públicas, democracia e accountability. *In*: ARVATE, P. R.; BIDERMAN, C. (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2004.
- AIKINS, S. K. Determinants of auditee adoption of audit recommendations: Local government auditors' perspectives. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 24, n. 2, p. 195-220, 2012.
- ALBUQUERQUE, F. de F. T. **A Auditoria Operacional e seus Desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. Rio de Janeiro: Livraria Editora Renovar: 2007.
- ALBUQUERQUE, F. F. T. **A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União**. 2006. 155 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, 2006.
- ALMEIDA, C. W. L. Auditoria Operacional: conceito, proposta e crítica. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 44, n. 123, jan./abr. 2012.
- ANGÉLICO, F. **Lei de acesso à informação pública e seus possíveis desdobramentos para a accountability democrática no Brasil**. 2012. 133 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública e Governo) - Programa de Pós-graduação em Administração Pública e Governo, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.
- ANTONINO, M. S. L. *et al.* Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública: um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 1, p. 179-199, 2013.
- ARANTES, R. B.; ABRUCIO, F. L.; TEIXEIRA, M. A. C. A Imagem dos Tribunais de Contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**,

v. 56, n. 1, p. 57-83, 2005.

ARATO, A. Representação, soberania popular e accountability. **Lua Nova**, n. 55/56, p. 85-103, 2002.

ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à auditoria operacional**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ed. da FGV, 2008.

ARAÚJO, I. P. S. **Por um Tribunal de Contas diferente**. Atricon. 2016. Disponível em: www.atricon.org.br/artigos/por-um-tribunal-de-contas-diferente/. Acesso em: 9 nov. 2016.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BARROS, E. F. **Auditoria de desempenho nos tribunais de contas estaduais brasileiros: uma pesquisa exploratória**. 2000. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

BARROS, C. C. *et al.* Avaliações de programas públicos realizadas pelo TCU na área de saúde. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, n. 41, p. 20-32, 2015.

BECKER, C. L. *et al.* The Effect of Audit quality on earnings management. **Contemporary Accounting Research**, v. 15, n. 1, 1998.

BEHN, B. K.; CHOI, J.; KANG, T. Audit quality and properties of earnings forecasts. **The Accounting Review**, v. 83, n. 2, p. 327-349, 2008.

BOBBIO, N. **Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política**. 13. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. **Manual de Auditoria Operacional**. 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF>.

gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF. Acesso em: 21 dez. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual De Auditoria Operacional**. Brasília: Segecex / Semec, 2018.

BRITTO, E. A. Governança e accountability no setor público: auditoria operacional como instrumento de controle das ações públicas a cargo do TCEMG. **Revista TCEMG**, v. 32, n. 1. p. 53-70, jan./mar. 2014.

CASTRO, C. M. **A prática da Pesquisa**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CENEVIVA, R.; FARAH, M. F. S. Democracia, Avaliação e Accountability: a avaliação de políticas públicas como instrumento de controle democrático. *In*: ENCONTRO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA, 2002, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo, 2006.

COSTA, A. F.; PEREIRA, J. M.; BLANCO, S. R. Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. **Polytechnical Studies Review**, v. 3, ns. 5/6, p. 201-225, 2006.

DAHL, R. **Poliarquia: participação e oposição**. São Paulo: Ed. USP, 1997.

DAN, H. Audit quality and measurement: towards a comprehensive understanding. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, v. 19, n. 1, 2015.

DANG, L. **Assessing actual audit quality**. (Thesis Ph.D.). Drexel University, Philadelphia, Pennsylvania, USA, 2004.

DeANGELO, L. E. Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics**, v. 3, n. 1, p. 183-199, 1981.

DENHARDT, J. V.; DENHARDT, R. B. **The new public servic: serving, not steering**. Nova

- York: M. E. Sharp, 2007.
- DÍEZ, J. A.; MEROÑO, O. Q. Instituto de Auditores Internos de Ecuador. **Revisión de Calidad en Auditoría Interna**. [S.l.: s.n.], 2007.
- FLEISCHMANN, R. Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. **Revista de Administração Pública**, v. 53, n. 1, p. 23-44, 2019.
- FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Bookman, 2004.
- FRANÇA, A. M. B. **Do controle da legalidade às auditorias operacionais**: os Tribunais de Contas e o controle financeiro da administração pública brasileira. 2012. 75 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão e Políticas Públicas) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2012.
- FRANCIS, J. R. A. Framework for Understanding and Researching Audit Quality. **Journal of Practice & Theory**, v. 30, n. 2, p. 125-152, 2011.
- FREITAS, C. A. S. **Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização**: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de Brasília – UNB, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação – FACE. Brasília.
- GAO. Government Accountability Office. **Government Auditing Standards**. Washington, 2007.
- GEIGER, M. A.; RAGHUNANDAN, K. Auditor tenure and audit reporting failures. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 21, n. 1, p. 67-78, 2002.
- GHOSH, A.; MOON, D. Auditor tenure and perceptions of audit. **Accounting Review**, v. 80 n. 2, p. 585-612, 2005.
- GIL, A. DE L. **Auditoria operacional e de gestão**: qualidade da Auditoria. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- GODOI, C. K.; BALSINI, C. P. V. A Pesquisa Qualitativa nos Estudos Organizacionais Brasileiros: uma análise Bibliométrica. *In*: GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A. B. (org.). **Pesquisa Qualitativa em Estudos Organizacionais**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- GOMES, T. C. P.; VASCONCELOS, A. C. Auditoria Operacional no Tribunal de Contas do Estado do Ceará: um estudo no período de 2008 a 2017. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 18, n. 1, p. 151-169, 2020.
- GRACILIANO, E. A. *et al.* Accountability na Administração Pública Federal: Contribuição das Auditorias Operacionais do TCU. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 47, p. 43-51, 2010.
- HEDLER, H. C.; TORRES, C. V. Meta-avaliação de auditorias de natureza operacional do Tribunal de Contas da União. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 13, n. 3, p. 468-486, 2009.
- HEIDEMANN, F. G.; SALM, J. F. **Políticas Públicas e Desenvolvimento**: bases epistemológicas e modelos de análise. Brasília: Editora UnB, 2009.
- HOGAN, C. E. Costs and benefits of audit quality in the IPO market: a self-selection analysis. **The Accounting Review**, v. 72, n. 1, p. 67-86, 1997.
- HUMPHREY, C. Audit Expectations. *In*: SHERER, M. (ed.). **Current Issues of Auditing**. London: Paul Chapman Publishing, 1991.
- INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. **Implementatiton**

Guidelines of Performance Auditing (ISSAI 3000). Viena: [s.n.], 2004.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. **Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional**. Tradução Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. **Issai Implementation Handbook: performance audit**. 2013. Disponível em: http://www.idicommunity.org/3i/index.php/3i-library/cat_view/3-handbooks. Acesso em: 17 jan. 2017.

KALDOR, M. Civil Society and Accountability. **Journal of Human Development**, ONU, v. 4, n. 1, p. 1-27, 2003.

KENNEY, C. D. Horizontal Accountability: Concepts and Conflicts. In: MAINWARING, S.; WELNA, C. (ed.). **Democratic Accountability in Latin America. Oxford Studies in Democratization Series**. Oxford: Oxford University Press, 2005.

KNECHEL, W. R. *et al.* Audit Quality: Insights from the Academic Literature. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 32, (Supplement 1), p. 385-421, 2013.

KOPPELL, J. G. S. Pathologies of Accountability - ICANN and the Challenge of "Multiple Accountabilities Disorder". **Public Administration Review**, v. 65, n. 1, p. 94-108, jan./fev. 2005.

LAITINEN, E. K.; LAITINEN, T. A probability tree model of audit quality. **European Journal of Operational Research**, v. 243, n. 2, p. 665-677, 2015.

MAINARDES, E. W.; LOURENÇO, L.; TONTINI, G. Percepções dos Conceitos de Qualidade e Gestão pela Qualidade Total: estudo de

caso na universidade. **Revista Gestão**, v. 8, n. 2, p. 279-297, 2010.

MAINWARING, S.; WELNA, C. **Democratic Accountability in Latin America. Oxford Studies in Democratization Series**. Oxford: Oxford University Press, 2005.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, H. de C. **Auditoria operacional com matéria ambiental: um estudo de caso nas Auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina**. 2019. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade do Vale do Itajaí, Biguaçu, 2019.

MELO, G. J. P.; PAIVA, S. B. Benefícios potenciais da auditoria operacional para a administração pública: a percepção dos auditores do TCE/PB. **RACE**, v. 16, n. 1, p. 353-380, 2017.

MENÉNDEZ, M. M.; RUANO B. N. Environmental Audit in Varadero: alternative control legislated sustainable environmental management from. **Retos Turísticos: Gestión Ambiental Sostenible**, v. 1, n. 2, 2013.

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

O'DONNELL, G. Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política. **Revista Española de Ciencia Política**, Madrid, n. 11, out. 2004.

OLIVEIRA, R. V. **Auditoria operacional: uma nova ótica dos tribunais de contas auditar a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o**

- desafio de sua consolidação no TCE/RJ. 2008. 123 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008.
- OLIVEIRA, D. S. A importância da auditoria interna no processo de gestão das organizações em um ambiente globalizado e cada vez mais competitivo. **Revista de Ciências Gerenciais**, n. 1, set. 2012.
- PACHECO, R. S. **Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.
- PALMROSE, Z. V. An analysis of auditor litigation and audit service quality. **The Accounting Review**, v. 63, n. 1, p. 55-73, 1988.
- POLLITT, C. *et al.* **Desempenho ou legalidade?: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- PRADO, O.; PÓ, M. V. Discursos, Prestação de Contas e Responsabilização Democrática nas Reformas da Gestão Pública. *In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO*, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: Anpad, 2007.
- RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G. Prestação de contas nos portais eletrônicos de Assembleias Legislativas: um estudo após a Lei de Acesso à informação. **Revista Gestão e Planejamento**, v. 15, n. 1, p. 144-161, 2014.
- RIBEIRO FILHO, J. F. *et al.* Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva. **Revista de Administração da UFSM**, v. 3, n. 2, p. 191-204, maio/ago. 2010.
- ROCHA. A. C. Auditoria de Gestão. Uma Forma Eficaz de Promoção da Accountability. *In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO* ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: Anpad, 2007.
- ROCHA. A. C. A realização da accountability em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Rev. Adm. Pública**, v. 47, n. 4, p. 901-925, jul./ago. 2013.
- ROCHA, A. C.; QUINTIERE, M. R. **Auditoria governamental: uma abordagem metodológica da Auditoria de Gestão**. Curitiba: Juruá, 2013.
- SACRAMENTO, A. R. S.; PINHO, J. A. G. Corrupção e Accountability no Brasil: um olhar a partir de organizações da sociedade civil. *In: ENCONTRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E GOVERNANÇA DA ANPAD*, 36., 2012, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: Anpad, 2012.
- SANO, H. **Nova Gestão Pública e Accountability: o caso das organizações sociais paulistas**. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2003.
- SANTOS, M. J. A. Risk Management Audit: the new perspective of the Brazilian Court of Audit. **RAGC**, v. 6, n. 22, p. 99-113, 2018.
- SANTOS, L. A.; CARDOSO, R. L. C. **Perspectivas para o Controle Social e a Transparência da Administração Pública**. (Prêmio Serzedello Correa 2001. Monografias Vencedoras: 4º lugar). Brasília, DF: TCU, 2002.
- SALVÁ, M. *et al.* An audit tool for environmental measurement in the UK food sector. **International Journal of Food Science & Technology**, v. 48, p. 1509-1518, 2013.
- SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução N. TC-0122/2015 - Dispõe sobre o Plano de Ação do**

Controle Externo, o Plano Anual de Atividades de Controle Externo e a Programação de Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2015. Disponível em: http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%20122-2015%20CONSOLIDADA_0.pdf. Acesso em: 18 mar. 2020.

SANTOS, M. I. C. Auditoria interna como instrumento formador da eficiência e eficácia dos resultados organizacionais. *In: CONGRESSO DE PESQUISA E INOVAÇÃO DA REDE NORTE NORDESTE DE EDUCAÇÃO TECNOLÓGICA, 2., 2007, João Pessoa. Anais [...].* João Pessoa, 2007.

SCHEDLER, A. Conceptualizing accountability. *In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. (ed.). Self-restraining State: power and accountability in new democracies.* Boulder: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SILVA, M. M. **Curso de auditoria governamental.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TEOH, S. H.; WONG, T. J. Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. **The Accounting Review**, v. 68, n. 2, p. 346-366, 1993.

VIER, M. G. Auditoria interna e o gerenciamento de riscos em cooperativas de crédito. **Revista de Negócios**, n. 7, mar. 2009.

VILLAS, M. M. Auditoria Operacional em Entidades Governamentais. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, n. 44, p. 57-65, 1990.