



REGIANE BRAZ RIBEIRO GUEDES

**AUDITORIA OPERACIONAL COMO MECANISMO DE AVALIAÇÃO DE
POLÍTICAS PÚBLICAS EM PEQUENOS E MÉDIOS MUNICÍPIOS: A PROPOSTA
DE UM MANUAL**

LAVRAS – MG

2026

REGIANE BRAZ RIBEIRO GUEDES

**AUDITORIA OPERACIONAL COMO MECANISMO DE AVALIAÇÃO DE
POLÍTICAS PÚBLICAS EM PEQUENOS E MÉDIOS MUNICÍPIOS: A PROPOSTA DE
UM MANUAL**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, área de concentração em Gestão Social, Políticas Públicas e Controle Social, para a obtenção do título de Mestre.

Orientadora
Dra. Patrícia Aparecida Ferreira

LAVRAS – MG

2026

**Ficha Catalográfica elaborada pelo Sistema de Geração
de Ficha Catalográfica da Biblioteca Universitária da UFLA, com
dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).**

Guedes, Regiane Braz Ribeiro.

Auditoria operacional como mecanismo de avaliação de políticas públicas em
pequenos e médios municípios: a proposta de um manual/Regiane Braz Ribeiro
Guedes. 2026.

218 p. : il.

Orientadora: Patrícia Aparecida Ferreira

Dissertação (Mestrado Profissional) - Universidade Federal de Lavras, 2026.
Bibliografia.

1. Auditoria operacional. 2. Avaliação de políticas públicas. 3. Controle interno. 4.
Gestão pública municipal. 5. Manual de auditoria. I. Aparecida Ferreira, Patrícia. II.
Universidade Federal de Lavras. III. Título.

REGIANE BRAZ RIBEIRO GUEDES

**AUDITORIA OPERACIONAL COMO MECANISMO DE AVALIAÇÃO DE
POLÍTICAS PÚBLICAS EM PEQUENOS E MÉDIOS MUNICÍPIOS: A PROPOSTA DE
UM MANUAL**

**OPERATIONAL AUDIT AS A MECHANISM FOR EVALUATING PUBLIC POLICIES
IN SMALL AND MEDIUM-SIZED MUNICIPALITIES: A MANUAL PROPOSAL**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, área de concentração em Gestão Social, Políticas Públicas e Controle Social, para a obtenção do título de Mestre.

APROVADA em 10 de julho de 2026.

Profa. Dra. Déborah Mara
Siade Barbosa
Profa. Dra. Vânia Aparecida
Rezende

UFLA

UFSJ

Orientadora
Profa. Dra. Patrícia Aparecida Ferreira

**LAVRAS – MG
2026**

RESUMO

Este trabalho avalia como a Auditoria Operacional, consolidada nas esferas federal e estadual, pode ser utilizada para avaliar e aprimorar políticas públicas municipais. Como produto, elaborou-se um Manual de Auditoria Operacional para o município estudado, com base em revisão bibliográfica, análise documental de onze instrumentos normativos e treze entrevistas semiestruturadas com gestores e servidores do controle interno, submetidas à análise de conteúdo (Bardin, 2016). Os resultados evidenciaram ausência de mecanismos de avaliação de resultados, capacidade institucional limitada, resistência cultural a mudanças, baixa qualidade dos dados e o reconhecimento, pelos entrevistados, da necessidade de um instrumento prático de auditoria. O Manual contempla planejamento, execução, relatório e monitoramento, é dimensionado para Controladorias com recursos limitados e incorpora os riscos da gestão municipal apontados por Grin, Demarco e Abrucio (2021). Conclui-se que o Manual contribui para suprir a escassez de metodologias de auditoria operacional nos municípios e fortalecer o controle interno.

Palavras-chave: Avaliação de Políticas Públicas. Controle Interno. Auditoria Operacional. Municípios. Manual. Gestão Pública.

ABSTRACT

This study assesses how Operational Audit, established at the federal and state levels, can be used to evaluate and improve municipal public policies. As its product, an Operational Audit Manual was developed for the municipality studied, based on a bibliographic review, documentary analysis of eleven normative instruments, and thirteen semi-structured interviews with managers and internal control staff, submitted to content analysis (Bardin, 2016). The results revealed the absence of mechanisms for evaluating results, limited institutional capacity, cultural resistance to change, low data quality, and the interviewees' recognition of the need for a practical audit instrument. The Manual covers planning, execution, reporting and monitoring, is designed for Comptroller's Offices with limited resources, and incorporates the municipal management risks identified by Grin, Demarco and Abrucio (2021). It is concluded that the Manual helps address the shortage of operational audit methodologies in municipalities and strengthens internal control.

Keywords: Public Policy Evaluation. Internal Control. Operational Audit. Municipalities. Manual. Public Management.

INDICADORES DE IMPACTO

Esta pesquisa apresenta impacto social direto ao propor um instrumento metodológico concreto para o fortalecimento do controle interno nos municípios brasileiros de pequeno e médio porte. O Manual de Auditoria Operacional Municipal produzido como produto técnico do Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal de Lavras contribui para que as Controladorias Municipais possam avaliar a eficiência, a eficácia e a efetividade das políticas públicas locais de forma estruturada e adaptada à realidade institucional dos municípios, superando a lacuna normativa identificada entre os manuais existentes, elaborados para Entidades Fiscalizadoras Superiores, e as necessidades operacionais das equipes municipais de controle interno. O território diretamente impactado é o município de pequeno porte estudado, com população de aproximadamente 52 mil habitantes, cujas secretarias participaram das treze entrevistas semiestruturadas que subsidiaram a construção do instrumento. O impacto potencial, contudo, estende-se a todos os municípios brasileiros de porte e estrutura administrativa similares, estimados em mais de quatro mil municípios, que concentram a maior parte da execução direta das políticas públicas federais e estaduais. Do ponto de vista tecnológico e metodológico, a pesquisa traduz normas internacionais de auditoria (INTOSAI, 2019; TCU, 2020b) em instrumentos simplificados e operacionalizáveis por equipes reduzidas, contribuindo para a inovação nos processos de governança pública local. O trabalho se alinha aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Organização das Nações Unidas, em especial ao ODS 16 (Paz, Justiça e Instituições Eficazes), ao promover o fortalecimento das instituições de controle; ao ODS 11 (Cidades e Comunidades Sustentáveis), ao contribuir para uma gestão municipal mais eficiente e transparente; e ao ODS 17 (Parcerias para a Implementação dos Objetivos), ao propor um instrumento replicável e passível de adoção por outros municípios e programas de pós-graduação profissional em administração pública.

ODS relacionados: ODS 11; ODS 16; ODS 17.

IMPACT INDICATORS

This research presents direct social impact by proposing a concrete methodological instrument for strengthening internal control in small and medium-sized Brazilian municipalities. The Municipal Operational Audit Manual produced as a technical product of the Professional Master's Program in Public Administration at the Federal University of Lavras contributes to enabling Municipal Controllers to assess the efficiency, effectiveness and impact of local public policies in a structured manner adapted to the institutional reality of municipalities, addressing the normative gap identified between existing manuals, developed for Supreme Audit Institutions, and the operational needs of municipal internal control teams. The territory directly impacted is the small municipality studied, with a population of approximately 52,000 inhabitants, whose secretariats participated in the thirteen semi-structured interviews that supported the construction of the instrument. The potential impact, however, extends to all Brazilian municipalities of similar size and administrative structure, estimated at more than four thousand municipalities, which concentrate most of the direct execution of federal and state public policies. From a technological and methodological standpoint, the research translates international auditing standards (INTOSAI, 2019; TCU, 2020b) into simplified instruments operable by small teams, contributing to innovation in local public governance processes. The work aligns with the United Nations Sustainable Development Goals (SDGs), particularly SDG 16 (Peace, Justice and Strong Institutions), by promoting the strengthening of oversight institutions; SDG 11 (Sustainable Cities and Communities), by contributing to more efficient and transparent municipal management; and SDG 17 (Partnerships for the Goals), by proposing a replicable instrument that can be adopted by other municipalities and professional graduate programs in public administration.

Related SDGs: SDG 11; SDG 16; SDG 17.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Secretarias Municipais que forneceram dados para a elaboração do Manual de Auditoria Operacional	28
Quadro 2 – Categorias de análise de conteúdo das entrevistas	29
Quadro 3 – Instrumentos normativos e documentais de referência utilizados na construção do Manual de Auditoria Operacional para Municípios.....	30
Quadro 4 – Correspondência entre as etapas metodológicas de Préve (2011).....	37
Quadro 5 – Perfis funcionais dos participantes da pesquisa.....	41
Quadro 6 – Categorias de análise, frequência e implicações para o Manual de Auditoria Operacional Municipal.....	51
Quadro 7 – Resultados alcançados por objetivo específico da pesquisa.....	64
Quadro 8 – Critérios de Pontuação da Matriz GUT na Auditoria Operacional	134
Quadro 9 – Quadro sintético da metodologia de elaboração de Matriz de Risco, segundo os autores Junior, Gomes e Machado (2015)	137
Quadro 10 – Modelo de Matriz de Planejamento de Auditoria.....	145

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Frequência de aparição das categorias de análise de conteúdo por número de citações	53
Figura 2 – Etapas de elaboração da Matriz de Risco na Auditoria Operacional Municipal...	128
Figura 3 – Fluxo de Relatório, Plano de Ação e Monitoramento	167

LISTA DE ESQUEMAS

Esquema 1 – Ciclo da Auditoria Operacional Municipal: fases, produtos e articulação	92
Esquema 2 – Fluxo completo da Auditoria Operacional Municipal: do início ao fim.....	93
Esquema 3 – Estrutura do Achado de Auditoria: elementos e articulação lógica.....	158
Esquema 4 – Roteiro de perguntas orientadoras para o Monitoramento.....	174

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CAA	Controle, Avaliação e Auditoria
CF	Constituição Federal
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
EFS	Entidade Fiscalizadora Superior
EUA	Estados Unidos da América
FMI	Fundo Monetário Internacional
FUNDEB	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRAOP	Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas
ICEA	Índice de Condição Escolar para Aprendizagem
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions — Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
IPM	Sistema de Gestão Pública (software de gestão municipal)
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LOA	Lei Orçamentária Anual
MEC	Ministério da Educação
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
PEB	Professor de Educação Básica
PPGAP	Programa de Pós-Graduação em Administração Pública
PROMOEX	Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros
SAEB	Sistema de Avaliação da Educação Básica

SCI	Sistema de Controle Interno
SEGECEX	Secretaria-Geral de Controle Externo (TCU)
SIMAVE	Sistema Mineiro de Avaliação e Equidade da Educação Pública
SUAS	Sistema Único de Assistência Social
SUS	Sistema Único de Saúde
TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCE-MG / TCEMG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TCU	Tribunal de Contas da União
UFLA	Universidade Federal de Lavras

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Objetivo Geral	3
1.2 Objetivos Específicos.....	3
1.3 Justificativa	4
2 REFERENCIAL TEÓRICO	6
2.1 Políticas Públicas e Avaliação.....	6
2.2 Avaliação de Políticas Públicas em Âmbito Municipal.....	11
2.2.1 Capacidade Institucional e Restrição de Recursos.....	12
2.2.2 Proximidade com o Cidadão e Participação Social	13
2.2.3 Dinâmica Política Local e Ciclos Eleitorais.....	14
2.2.4 Qualidade e Disponibilidade de Dados Municipais	15
2.2.5 Fragmentação de Políticas e Necessidade de Articulação.....	15
2.3 Controle Interno	17
2.4 Auditoria operacional	19
3 METODOLOGIA.....	24

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	38
4.1 Perfil dos entrevistados	40
4.2 Categorização e análise de conteúdo.....	42
4.3 Contribuições da pesquisa qualitativa e documental para a construção do manual	53
4.3.1 Por que a Auditoria Operacional é necessária no caso estudado.....	54
4.3.2 Como a pesquisa documental contribuiu para a construção do manual	55
4.3.3 Como a pesquisa qualitativa (entrevistas) contribuiu para a construção do manual..	56
4.3.4 As três etapas de Préve (2011) na construção do manual: do previsto ao realizado....	57
4.3.5 Subsídios empíricos para a configuração da equipe e dos instrumentos de coleta de dados do manual	58
4.4 Discussão dos resultados à luz do referencial teórico.....	59
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	62
5.1 Contribuições do estudo.....	63
5.2 A pesquisa empírica e sua relação com os objetivos específicos	64
5.3 Replicabilidade do Manual e alcance além do município estudado.....	65
5.4 Limitações do estudo e agendas para pesquisas futuras	66
5.5 Síntese conclusiva	67
REFERÊNCIAS	69
APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA ELABORAÇÃO DO MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL	79
APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)..	81
APÊNDICE C – MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL PARA MUNICÍPIOS	84
Apresentação	89
GLOSSÁRIO	95
1 REQUISITOS GERAIS DA AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL	99
1.1 Independência e ética	99
1.2 Confiança e asseguarção	100
1.3 Abordagem.....	101
1.4 Risco de auditoria	101
1.5 Comunicação.....	102
1.6 Habilidade	103

1.7 Supervisão	103
1.8 Julgamento e ceticismo profissional.....	104
1.9 Controle de qualidade	105
1.10 Materialidade.....	105
1.11 Documentação.....	105
2 EQUIPE DE AUDITORIA.....	107
2.1 Utilização de especialistas externos.....	108
2.2 Supervisão	109
2.3 Usuários previstos e partes responsáveis.....	110
3 O PAPEL DA CONTROLADORIA MUNICIPAL NA APLICAÇÃO DESTE MANUAL	
.....	111
3.1 Atores envolvidos.....	112
3.2 Desafios da Capacidade Estatal Local e as Respostas Metodológicas deste Manual	114
4 Auditoria Operacional: conceito e dimensões.....	116
5 Fluxo da Auditoria Operacional	118
6 Seleção dos temas de Auditoria	119
6.1 Levantamento	122
6.2 Planejamento da auditoria operacional.....	124
6.2.1 Análise preliminar do objeto de auditoria	125
6.2.2 Metodologia de elaboração da Matriz de Risco.....	127
6.2.3 Início da seleção dos temas	128
6.2.4 Identificação do universo da auditoria	129
6.2.5 Estabelecimento dos fatores de risco	130
6.2.6 Fatores de risco institucionais característicos do município	131
6.2.7 Elaboração de escala dos fatores de risco e estabelecimento de níveis de risco.....	133
6.2.8 Determinação do grau de importância e dos pesos para os fatores de risco.....	133
6.2.9 Cálculo do índice de risco por sistema e do risco total por sistema	135
6.2.10 Definição da matriz de risco	136
6.2.11 Validação da Matriz de Risco.....	137
6.3 Definição do objetivo e das questões de auditoria	141
6.4 Fases de definição do objeto	143
6.5 Matriz de planejamento	144
6.6 Informações Requeridas	145
6.7 Procedimentos de análise de dados.....	147
6.8 Limitações	148

6.9 Possíveis causas.....	149
6.10 Validação da matriz de planejamento	149
6.11 Instrumentos de coleta de dados ou papéis de trabalho.....	150
6.12 Cronograma de Execução da Auditoria	152
6.13 Plano de auditoria.....	152
7 EXECUÇÃO	154
7.1 Achados de Auditoria.....	156
7.2 Matriz de Achados.....	159
8 RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA E COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS....	167
8.1 Estrutura padrão dos Relatórios de Auditoria	170
9 PLANO DE AÇÃO.....	172
10 MONITORAMENTO	174
10.1 Classificação das recomendações	176
10.2 Relatório de Monitoramento	177
CONSIDERAÇÕES FINAIS AO USUÁRIO	180
APÊNDICE I – MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL.....	186
APÊNDICE II – MODELO DE MATRIZ DE ACHADOS DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL.....	186
APÊNDICE III – MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO DE MONITORAMENTO DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL.....	188
APÊNDICE IV – MODELO DE OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO E REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES (DILIGÊNCIA)	188
APÊNDICE V – MODELO DE RELATÓRIO PRELIMINAR DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL.....	191
APÊNDICE VI – MODELO DE RELATÓRIO DE ACHADOS DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL.....	195

APÊNDICE VII – MODELO DE RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL.....	197
APÊNDICE VIII – MODELO DE RELATÓRIO DE MONITORAMENTO DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL	200
Apêndice IX – Exemplos de Objetos de Auditoria Operacional Municipal	202

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública possui o poder-dever de atender interesses coletivos, uma vez que age norteadada pelo princípio do interesse público. Assim, por vezes, os mecanismos utilizados para a concretização destes fins são as políticas públicas, as quais configuram um conjunto estruturado de planos e ações que objetivam atender às necessidades da sociedade.

As políticas públicas, segundo Secchi (2013), consolidaram, nos últimos sessenta anos, com um corpus teórico próprio, um instrumental analítico útil e um vocabulário voltado para a compreensão de fenômenos de natureza político-administrativa, apresentando, pois, um núcleo de configuração e de enfrentamento de uma situação-problema. Ademais, possuem componentes como: uma agenda que delinea os contornos, definição dos envolvidos, estratégias para enfrentar a situação problema; atores que apresentam, interpretam e respondem a situação-problema; recursos que são afetados pela situação-problema; instituições que lidam com a situação-problema; e níveis de governo encarregados de conduzi-las.

O ciclo de gestão de uma política pública, por sua vez, contempla as fases de agenda, elaboração, formulação, implementação, execução e avaliação. As fases do ciclo permitem que a Administração Pública possa alcançar os objetivos inicialmente desenhados, bem como obter resultados confiáveis dos esforços despendidos.

A fase de avaliação de uma política pública busca aprimorar a tomada de decisões, através de um processo contínuo e participativo da administração pública. Cabe ressaltar que quanto à temporalidade, pode ser realizada antes e após a implementação de um programa.

Assim, dentre os possíveis mecanismos utilizados para avaliação e aprimoramento da gestão de uma política pública, encontra-se a Auditoria Operacional, também denominada Auditoria de Desempenho ou de Resultados. A Auditoria Operacional trata-se de um exame que objetiva contribuir para a minimização de riscos, o fornecimento de recomendações, e oferecimento de segurança razoável sobre as metas e objetivos pretendidos pela gestão pública.

As auditorias operacionais ou de desempenho, segundo Lonsdale (2011), estabeleceram raízes em muitas democracias e instituições de auditoria, a fim de avaliar a eficiência dos gastos públicos e o alcance de melhores resultados. Ademais, a Auditoria Operacional pode ser conceituada como o processo de coleta e análise sistemática de informações sobre características, processos e resultados de um programa, atividade ou organização. Este instrumento constrói-se

a partir de critérios fundamentados, com o objetivo de aferir o desempenho da gestão governamental, subsidiar os mecanismos de responsabilização por desempenho e contribuir para aperfeiçoar a gestão pública.

Deste modo, a escolha do tema da pesquisa, a Auditoria Operacional como ferramenta de análise e aperfeiçoamento de políticas públicas, decorre da proximidade da autora com a área, especialmente no que se refere às atividades de controle e acompanhamento de políticas públicas, em razão do exercício do cargo de Auditora de Controle Interno no Município de Campo Belo-MG. Ademais, contribuíram para a definição do tema a realização cotidiana de auditorias de regularidade, o acesso aos dados de auditorias financeiras já executadas e, sobretudo, a constatação da escassez de auditorias operacionais no âmbito municipal.

O controle interno da administração pública trata-se da fiscalização exercida pela mesma sobre os atos e atividades de seus órgãos e entidades descentralizadas que lhe estão vinculadas. Neste sentido, Meirelles (2007) afirma que as finalidades do controle interno consistem em legitimar e conceder eficiência às atividades públicas, de modo a atingir a finalidade plena e a satisfação das necessidades coletivas e o atendimento aos direitos individuais dos administrados.

O Município de Campo Belo-MG, conforme Lei Complementar nº 174, de 13 de novembro de 2019, em seu Capítulo IX, disciplinou acerca das atribuições do órgão de controle interno, e, dentre suas competências, ressaltou a promoção e a verificação das atividades de controle, por meio de auditorias. A Lei Complementar nº 176, de 12 de dezembro de 2019, do Município de Campo Belo-MG, por sua vez, ao disciplinar acerca das atribuições do cargo de Auditor de Controle Interno, ressalta que caberá ao servidor ocupante a execução de auditorias, fiscalizações, diligências e demais ações de controle e de apoio à gestão, nas suas diversas modalidades, relacionadas à aplicação de recursos públicos.

O texto da Lei Complementar Municipal ainda estabelece que o Auditor de Controle Interno, no exercício de suas funções, deverá realizar estudos e trabalhos técnicos que promovam o incremento da transparência pública, a participação da sociedade civil na prevenção da corrupção e o fortalecimento do controle social. Ademais, estabelece atribuições de exame de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade, eficiência e efetividade dos atos governamentais, em seus aspectos financeiro, orçamentário, contábil, patrimonial e operacional e ainda dispõe acerca da realização de estudos e trabalhos técnicos

que contribuam para a promoção da ética e para o fortalecimento da integridade das instituições públicas.

Diante do exposto, o estudo e a implantação da técnica de Auditoria Operacional, pela unidade de controle interno, demonstra ser mecanismo necessário e adequado à avaliação de políticas públicas municipais. Logo, o mecanismo poderá auxiliar o gestor municipal sobre os possíveis caminhos de supressão de deficiências que possam ser entraves à efetivação da execução dos projetos e programas sociais.

A contextualização anteriormente apresentada acerca dos conceitos e fases das políticas públicas, bem como da técnica de Auditoria Operacional, demonstram que a atividade de controle pode ser utilizada como mecanismo de eficácia e de agregação de valor para ações da administração pública municipal. Neste sentido, insere-se o problema de pesquisa: como as limitações institucionais e operacionais identificadas nas secretarias municipais de um município de pequeno e médio porte podem subsidiar a elaboração de um Manual de Auditoria Operacional aplicado à avaliação de políticas públicas locais?

1.1 Objetivo Geral

Analisar como as limitações institucionais e operacionais das secretarias de um município de pequeno e médio porte subsidiam a proposição de uma metodologia de auditoria operacional voltada à avaliação de políticas públicas em âmbito municipal.

1.2 Objetivos Específicos

1. Diagnosticar os fatores institucionais, organizacionais e operacionais que influenciam a gestão e a execução das políticas públicas nas Secretarias Municipais de Campo Belo-MG.
2. Identificar as percepções, necessidades e dificuldades dos gestores dessas secretarias no que diz respeito à avaliação de resultados e à interação com o controle interno.
3. Mapear os referenciais normativos e as diretrizes metodológicas de Auditoria Operacional vigentes, avaliando os parâmetros de adaptabilidade à capacidade real de resposta das secretarias municipais
4. Sistematizar uma versão de Manual de Auditoria Operacional, de modo a alinhar as técnicas de auditoria, para serem utilizadas em municípios de pequeno e médio porte.

1.3 Justificativa

Embora existam manuais de Auditoria Operacional consolidados, como os do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, esses instrumentos foram elaborados para Entidades Fiscalizadoras Superiores e estruturas de controle de médio e grande porte, não contemplando as particularidades de municípios de pequeno e médio porte, especialmente no estado de Minas Gerais, onde o Controle Interno costuma ser exercido por equipes reduzidas. Justifica-se, assim, a elaboração de um manual que adapte a metodologia de Auditoria Operacional a essa realidade, contribuindo para a sua efetiva aplicabilidade em âmbito municipal.

Os manuais consistem em um conjunto de normas, instruções e documentos sobre políticas, diretrizes e sistemáticas operacionais, conforme assevera o autor Chinelato (1997). Os manuais visam reunir orientações metodológicas de trabalho, e possuem como finalidade principal a apresentação das políticas e diretrizes de determinado trabalho de uma instituição. As informações contidas nestes documentos devem ser apresentadas de modo claro e objetivo, e auxiliar na eficiência e boa gestão dos processos.

Araújo (2005) destaca que a utilização de manuais permite o agrupamento de informações sistematizadas e criteriosamente segmentadas, demonstrando ser um facilitador do funcionamento de uma instituição. O autor menciona ainda que o termo manualização é utilizado tanto para reunir informações quanto para facilitar o uso e consulta por aqueles que desempenharão determinada atividade.

Os benefícios apresentados pela estruturação e utilização de manuais em organizações podem ser elencados ainda como facilitadores na capacitação de novos servidores, possibilidade de adequação, coerência e continuidade nas normas e procedimentos, e na prevenção de improvisações inadequadas, conforme destacam Pacheco Júnior e Mendes (2015). No entanto, os autores chamam a atenção para as possíveis desvantagens da construção e utilização de manuais por organizações quando estes não são elaborados respeitando as métricas e padrões técnicos no documento. Dentre as desvantagens são citadas a atualização inadequada, a ausência de clareza, flexibilidade, e a construção de modo sintético, o que acaba por torná-los pouco úteis ou obsoletos.

Deste modo, a proposição de um manual em uma organização deve observar etapas claras e roteirizadas, conforme assevera Préve (2011) sendo estas redesenhos de processos, levantamento de dados da organização e da matéria a ser tratada no manual e planejamento do

manual. Estas etapas envolvem a definição de objetivos da construção do manual, a realização de entrevistas, a obtenção de dados de fontes documentais da instituição, a construção do programa roteirizado de elaboração do manual, e, por fim, a definição das atividades e respectivos períodos de execução.

Ademais, Préve (2011) destaca em sua obra quais os tipos de manuais existentes na literatura, sendo estes: manual de processo administrativo, manual de formulário e manual de normas. De acordo com o autor, o manual de processo administrativo visa oferecer instruções sobre o funcionamento e coordenação de métodos que orientem a execução de determinada atividade, bem como de normas que definem regras comportamentais no ambiente organizacional. Diferentemente do manual de formulário, voltado ao preenchimento padronizado de documentos, e do manual de normas, centrado em regras de conduta, o manual de processo administrativo organiza um conjunto de etapas e procedimentos a serem seguidos para a execução de determinada atividade institucional. O presente trabalho enquadra-se nessa classificação, uma vez que tem por objeto a construção de um manual que organiza, em sequência lógica, as etapas e os procedimentos necessários à condução de uma Auditoria Operacional em âmbito municipal.

Logo, a proposta de elaboração do manual de Auditoria Interna Operacional, a ser utilizado em âmbito municipal, tem como objetivo orientar a condução de trabalhos de auditoria operacional, pelo órgão da Controladoria do Município, por meio de uma metodologia orientada, objetiva e transparente. A elaboração do Manual, seguindo critérios estabelecidos pela literatura nacional e internacional, permitirá a condução dos trabalhos pelos agentes administrativos orientada por princípios, procedimentos, conceitos compatíveis com as legislações da administração pública, bem como diretrizes globais de auditoria.

Deste modo, torna-se relevante analisar como a atividade de Auditoria Operacional, enquanto ferramenta de controle e aprimoramento da gestão pública, pode ser adotada em âmbito municipal, tal como ocorre nas esferas federal e estaduais, de modo a analisar as limitações, riscos e benefícios dos exames das políticas públicas municipais, sob os aspectos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade.

A proposição da elaboração de um manual de Auditoria Operacional para o município de Campo Belo-MG justifica-se pela necessidade de sistematização de diretrizes, procedimentos e orientações metodológicas que orientem a atuação da Controladoria Municipal. Conforme Chinelato (1997) e Araújo (2005), os manuais institucionais cumprem

papel fundamental na padronização de processos e na consolidação de rotinas técnicas, contribuindo para a eficiência e a coerência das ações administrativas. No contexto da administração pública municipal, a inexistência de documentos formais que orientem a realização de auditorias pode comprometer a continuidade e a qualidade das práticas de controle. Assim, a construção de um manual específico para a condução de auditorias operacionais, com base nas tipologias descritas por Préve (2011), permitirá não apenas a conformidade técnica do processo, mas também o fortalecimento institucional da Controladoria como órgão de apoio à melhoria da gestão pública. A experiência desenvolvida em Campo Belo poderá servir de modelo metodológico para outros municípios de porte e estrutura semelhantes, promovendo a difusão de boas práticas de governança e accountability.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Políticas Públicas e Avaliação

A origem das políticas públicas decorre da expansão do Estado de Bem-Estar Social, principalmente, a partir da década de 1950. As políticas públicas surgem como subcampo da Ciência Política nos Estados Unidos (EUA), e apresentaram o cenário de aumento das despesas públicas para sua implementação, (Schmidt, 2018).

Na França, por sua vez, nos anos 1990, esta área cresceu consideravelmente na esfera governamental, uma vez que foram formulados modelos de acompanhamento do desempenho de programas e o próprio Congresso Nacional do país passou a apreciar as demandas para as políticas. Neste sentido Paula (2005) destaca que a área teve como base a definição de metodologias de avaliação, a fim de aprovar políticas e programas sociais.

Nos Estados Unidos, França e Inglaterra, no mesmo período, observou-se um expressivo crescimento da área de avaliação de políticas públicas, tanto no campo governamental quanto no campo científico. As associações de avaliadores passaram a consolidar a Avaliação como uma modalidade e uma subárea profissional e científica específica. Essa área passou a reunir profissionais oriundos de diferentes formações, que se especializavam em avaliação, criavam associações científicas, organizavam eventos acadêmicos e lançavam periódicos voltados à temática (Paula, 2005).

No Brasil, por sua vez, é apenas no final da década de 1980 e início da década de 1990 que a temática da avaliação de políticas públicas ganha maior destaque, assumindo papel relevante nas administrações públicas da América Latina, em meio ao contexto de reforma do Estado e à adoção de uma agenda de caráter neoliberal. Na literatura nacional, a obra de Holanda (2006) apresenta uma visão geral e didática dos conceitos, fundamentos, metodologias e práticas de avaliação de programas *ex post*, com ênfase nos programas e projetos de natureza social (Rodrigues, 2010).

Assim, segundo Holanda (2006), no contexto brasileiro, o crescente interesse dos governos pela avaliação está relacionado às questões de efetividade, compreendida como o alcance das metas e a aferição dos resultados esperados e não esperados dos programas; de eficácia, associada à capacidade de produzir resultados; e de eficiência, vinculada à obtenção desses resultados com o menor custo possível. Esse movimento também se conecta à busca por melhor desempenho governamental e ao fortalecimento da accountability na gestão pública.

As políticas públicas caracterizam-se por ser uma resposta a uma demanda social relevante e que representa parcela da sociedade. Na visão de Secchi (2013), os elementos fundamentais e estruturantes de uma política pública podem ser definidos como intencionalidade pública e resposta a um problema público.

Com relação a sua gestão, por sua vez, as políticas podem ser definidas a partir de ciclos, que envolvem a construção da agenda, formulação da política, processo decisório, implementação e avaliação. As políticas públicas, são, portanto, definidas a partir de ciclos, modelos de processos, que se encadeiam em fases de desenvolvimento para a consecução do fim inicialmente proposto.

Porém, a teoria mais utilizada, no que se refere as fases do ciclo da política pública, é a de que é classificado pela: a) percepção e definição de problemas; b) formação da agenda decisória; c) formulação de programas e projetos; d) implementação das políticas; e e) monitoramento e avaliação das ações executadas (Schmidt, 2018).

Deste modo, podem ser compreendidas como percepção do problema aqueles que atraem a atenção dos interessados para o tratamento da questão. A formação da agenda, por sua vez, trata-se de um conjunto de ações do governo a ser enfrentado na política. Ademais, a expressão “janela de oportunidade política”, trabalhada por Kingdon (1995), visa explicar que alguns fatores podem influenciar as decisões políticas de modo que determinadas políticas públicas são desenvolvidas em detrimento de outras.

A etapa de formulação de uma política pública consiste na definição das estratégias e alternativas destinadas à solução de um problema político. Nela, os formuladores recorrem a diferentes modelos teóricos de tomada de decisão, entre os quais se destacam o racionalista, o incrementalista, o modelo da “lata de lixo” (*garbage can*) e o da sondagem mista (*mixed scanning*), conforme Souza (2006).

A implementação da política pública, por fim, corresponde à fase de execução, em que se busca concretizar os objetivos, estratégias e diretrizes formuladas para a resolução do problema identificado. Essa etapa pode ser conduzida diretamente pelo Estado ou em parceria com o setor privado e a sociedade civil. Quando há utilização de recursos públicos, a implementação da política pública relaciona-se à execução orçamentária do ente responsável (Souza, 2006; Secchi, 2014). A fase de avaliação da política pública, por sua vez, compreende a análise dos resultados e falhas da ação estatal. Cabe ainda ressaltar que a avaliação, por mais objetiva que seja, sempre envolverá um julgamento, e, portanto, uma atribuição de valor. Assim, a avaliação de políticas públicas tem um caráter eminentemente político, na medida em que está vinculada ao processo político mais abrangente, às estratégias e aos interesses dos decisores e demais envolvidos, (Faria, 2005).

Costa e Castanhar (2003) destacam que a metodologia de avaliação de programas sociais envolve a definição de um conjunto de critérios e a utilização de indicadores, ou outras formas de mensuração, consistentes com os critérios selecionados, de modo a possibilitar um julgamento contínuo e eficaz acerca do desempenho de um programa ou conjunto de programas. Os autores ressaltam, ainda, que a avaliação deve incluir o confronto dos resultados obtidos com os padrões de desempenho previamente estabelecidos.

Ademais, enquanto momento do processo de análise de políticas públicas, a avaliação incorpora, segundo a literatura anglo-saxã, uma dupla natureza: estudo da política (*of policy*) e para a política (*for policy*). Por um lado, ela representa a atividade acadêmica que objetiva um melhor entendimento do processo político; e por outro, volta-se à solução de problemas sociais, sendo, portanto, aplicada, (Ramos 2012). Raeder (2014) defende que a fase de avaliação de uma política pública pode ocorrer em três diferentes momentos da política pública: antes (*ex ante*), durante (*in itinere* ou monitoramento) ou depois (*ex post*). O autor ainda menciona que a avaliação da política encerra o ciclo e fornece subsídios para o início de um novo, voltado para a resolução do problema não equacionado ou indicando a resolução completa das questões que a política objetivava resolver. Worthen, Sanders e Fitzpatrick (2004), por sua vez, afirmam que

a avaliação, devidamente praticada, deve levar “a melhorias diretas e incontestáveis de sistemas, programas e práticas – melhorias que não teriam ocorrido de nenhuma outra forma”

Ademais, Schmidt (2018) destaca que a fase de avaliação envolve um amplo conjunto de mecanismos e múltiplos agentes. Do ponto de vista administrativo, participam órgãos como tribunais de contas e controladorias, bem como agências de avaliação independentes, como universidades, institutos, think tanks e consultorias. No âmbito jurídico, o Judiciário atua na avaliação, enquanto no aspecto político, conselhos, partidos e cidadãos desempenham papel relevante.

Para Shulla e Cousins (1997), a utilização das avaliações não deve ser entendida como um conceito unitário, mas como um fenômeno multidimensional, caracterizado por fatores como relevância da avaliação, credibilidade do avaliador, envolvimento com o usuário, comunicação, atendimento às necessidades de informação, percepção da avaliação como instrumento de gerenciamento e, principalmente, características do contexto institucional. Assim, segundo os autores, a avaliação pode ser compreendida como um fenômeno complexo, em que pessoas, ambiente e circunstâncias estão fortemente conectados e influenciam sua implementação.

Cohen e Franco (1993) ainda ressaltam que avaliação pode estar relacionada a quem a realiza, sendo classificada como avaliação interna e externa. A avaliação externa é realizada por pessoas alheias a organização-agente relacionando o conhecimento da metodologia da avaliação, seus pontos fracos e a substantividade e especificidade do projeto. No que se refere à avaliação interna, os autores a mencionam como aquela realizada dentro da organização gestora do projeto, com possibilidade de colaboração dos envolvidos, visando enfocar de modo mais construtivo a execução e as necessidades de ação futura.

Logo, conforme Wholey (1994), o processo de avaliação será facilitado e mais útil se baseado em um planejamento consistente, capaz de estabelecer: relações causais entre atividades e produtos; produtos e resultados que permitam atingir as metas visadas. O autor menciona ainda que os resultados devem demonstrar efeitos mais ou menos precisos e que respondam pelo alcance de um objetivo específico; bem como efeitos que produzam o impacto pretendido pelo propósito ou missão do programa, de tal sorte que se busque fazer com que as atividades de fato contribuam para o alcance desse mesmo propósito.

Ademais, destaca que a construção da matriz lógica começa pela identificação dos objetivos gerais e específicos do programa e dos indicadores de performance (tipos de

evidência) pelos quais o programa será avaliado, bem como a indicação das fontes de dados que serão usadas para as mensurações, comparações e análises necessárias.

Assim, conforme Wholey (1994), em um segundo momento, a metodologia da matriz lógica volta-se para a identificação dos recursos (financeiros, humanos e de infraestrutura) alocados ao programa, as atividades previstas, os resultados esperados e as relações causais (uma particular combinação de recursos, permitindo a realização de um determinado conjunto de atividades, que levará à produção de determinados resultados. Por fim, nota-se que um aspecto prático importante no desenvolvimento da matriz lógica é a identificação de resultados intermediários, que associem determinadas atividades do programa a um ou mais objetivos do mesmo (Wholey, 1994).

Costa e Castanhar (2003) destacam as possibilidades de avaliação de políticas públicas, as quais podem ser caracterizadas como: avaliação de desenho, avaliação de processo (procedural), avaliação de impacto (resultado) e avaliação de eficiência. Logo, a avaliação de desenho corresponde à análise da teoria do programa, para verificar a consistência, lógica e coerência interna. Corresponde, portanto, a um processo analítico estruturado para identificar possíveis falhas e erros no desenho, o qual propõe mudanças para superá-los.

A avaliação de processo (procedural), por sua vez, trata da análise dos processos de produção e da intervenção da política pública. Assim, ela busca apresentar os processos operacionais, produtos gerados e as entregas realizadas em cada fase da política pública (Costa e Castanhar, 2003).

Desse modo, prevalecem três dimensões básicas para mensurar os resultados obtidos, conforme Draibe (2001); Costa e Castanhar (2003); e Alves e Passador (2011), quais sejam:

- Eficiência: de origem econômica, significa atingir os objetivos do programa, priorizando as normas estabelecidas, com a maior relação custo-benefício possível, ou seja, obtendo o máximo de resultado com o mínimo de recursos;
- Eficácia: mede o grau em que as metas e os objetivos foram alcançados, traduzindo de modo simplificado o resultado atingido;
- Efetividade: também tratado na literatura como medida de impacto, indica os efeitos positivos relacionados ao público-alvo do programa. É uma dimensão mais ampla, pois analisa os aspectos econômicos, socioculturais, ambientais e institucionais, ou seja, a efetividade mede tanto a quantidade quanto a qualidade das metas alcançadas pelo programa.

No entanto, faz-se importante notar que a ausência de estudos teóricos e empíricos sobre a utilização das avaliações de programas, bem como a lacuna existente em modelos de meta-avaliações e carência por organizações que prezem por padrões nas avaliações são alguns fatos que provam insuficiência brasileira nesse assunto, conforme Serpa (2010).

O grande desafio, segundo o autor, para a disseminação da prática da avaliação de projetos no setor público é, sem dúvida, encontrar formas práticas de mensurar o desempenho e fornecer ao responsável pela gestão dos programas sociais, bem como para os demais atores envolvidos, informações úteis para a avaliação sobre os efeitos de tais programas, necessidade de correções, ou mesmo da inviabilidade do programa. Logo, as dificuldades metodológicas acabam levando à utilização de indicadores que se aplicam, predominantemente, aos aspectos da produção dos programas (alcance das metas, ou objetivos); (Serpa 2010).

Assim, diante de cenários cada vez mais complexos e turbulentos, as tendências mundiais convergem para a estruturação e o fortalecimento de ações internacionais de avaliação, apoiadas por órgãos governamentais, agências independentes, organizações multilaterais e organizações da sociedade civil. E se faz claro o entendimento das partes que atividades avaliativas são importantes para a boa governança e podem contribuir com o avanço de políticas públicas sociais mais efetivas, eficazes e eficientes, conforme as obras de Ramos e Schabbach (2012) e Evalpartner (2015).

2.2 Avaliação de Políticas Públicas em Âmbito Municipal

A avaliação de políticas públicas em âmbito municipal, segundo assevera Menicucci (2008), objetiva reunir dados para tornar-se instrumento gerencial e permitir decisões mais informadas pelos formuladores de políticas, bem como para permitir a mediação dos resultados das intervenções governamentais de modo a justificar a alocação racional de recursos públicos. Ademais, a importância da avaliação de políticas municipais está associada à consolidação da descentralização e do fortalecimento dos governos locais.

Fleury (2006) defende que a descentralização ou autogoverno local representa uma resposta à necessidade de maior adaptação do aparato estatal às necessidades sociais em busca de maior eficácia. Logo, a estratégia de descentralização proposta pela reforma do Estado está associada à oportunidade de produzir cidades competitivas segundo a lógica da gestão capitalista.

A descentralização política trouxe aos municípios, apesar de todas as dificuldades em relação à capacidade técnica e financeira, a possibilidade de apresentação de ações inovadoras, através de novos atores, novos processos e constituição de políticas com novos conteúdos. Silveira (2007) afirma assim que a descentralização política permitiu aos municípios um esforço de formulação de ações, através do qual Estado e sociedade, juntos, puderam construir políticas direcionadas e efetivas, segundo a necessidade social.

No entanto, a gestão pública municipal apresenta características singulares que impactam diretamente a avaliação de políticas públicas. A implementação de políticas e o desempenho governamental não podem ser entendidos apenas como uma questão de estoques de habilidades e recursos, uma vez que tal concepção pode desprezar as principais características e os mecanismos que impulsionam o desempenho da ação pública.¹

Dentre os obstáculos presentes na implementação e avaliação de políticas públicas, destaca-se a capacidade institucional limitada, uma vez que, com menos recursos humanos e financeiros, os gestores municipais frequentemente se deparam com dificuldades para a implementação de sistemas avaliativos robustos. Entretanto, conforme asseveram Grin, Demarco e Abrucio (2021), a proximidade com o cidadão e a participação social podem atuar como importantes facilitadores, tendo em vista que os conselhos municipais, os fóruns públicos, as associações de bairro e as organizações da sociedade civil se consolidam como relevantes instrumentos participativos na gestão pública municipal.

Ademais, Grin, Demarco e Abrucio (2021), destacam outros desafios da gestão municipal como a fragmentação de políticas em múltiplas secretarias, a influência de pressões políticas e ciclos eleitorais que podem priorizar resultados de políticas de governo e não de Estado, e a disponibilidade e qualidade dos dados, que muitas vezes são limitados e carecem de indicadores precisos em nível local. Assim, podem ser destacadas dentre as especificidades da gestão municipal e avaliação os seguintes temas:

2.2.1 Capacidade Institucional e Restrição de Recursos

Dentre as dificuldades presentes na implementação de políticas públicas em municípios destacam-se a escassez de recursos humanos qualificados, bem como a possibilidade financeira

¹ GRIN, E. J., Demarco, D. J., & Abrucio, F. L. (Eds.). Capacidades estatais municipais: o universo desconhecido no federalismo brasileiro. Editora da UFRGS/CEGOV. 2021.

para estabelecer e manter sistemas de monitoramento e avaliação de políticas públicas robustos. Veloso (2011) apresenta um diagnóstico importante que aponta fragilidades institucionais dos municípios. Segundo o autor, a estrutura organizacional destes entes é marcada por disparidades regionais, falta de aporte institucional que garanta o planejamento adequado das ações, o emprego de recursos humanos bem formados e à falta de eficiência, eficácia e transparência nos processos da administração pública municipal. Ademais, menciona que ações têm sido implementadas para fortalecer a capacidade institucional da administração pública direta e de municípios, mas os esforços de avaliação da capacidade municipal são importantes para que os programas e as ações se fundamentem nas fragilidades e nas dificuldades concretas.

2.2.2 Proximidade com o Cidadão e Participação Social

A proximidade da gestão local com os cidadãos permite a maior interação e participação popular. No entanto, tal proximidade pode ser paradoxalmente, um facilitador ou em entrave para o desenvolvimento e avaliação, tendo em vista o contato direto e a pressão por resultados imediatos.

A democracia participativa na gestão pública municipal, segundo Grüne (2012), incentiva a participação do cidadão não apenas sobre aquilo que diz respeito a ele próprio, mas também sobre questões concernentes a outras pessoas e a toda comunidade. Em todos os casos, seja na ampliação ou na restauração da democracia, há também um processo de redefinição do seu significado cultural, ou melhor, de seu significado enquanto gramática social vigente. Desta forma, a democracia participativa inicia com a tentativa de estabelecer o significado de determinadas práticas, uma vez que a tentativa de ampliação da chamada gramática social ocorre com a incorporação de novos atores sociais ou novos temas à política (Santos; Avritzer, 2003).

Deste modo, inserida no contexto municipal brasileiro, o processo de participação social possui fatores condicionantes que levam ao fracasso e/ou sucesso para sua plena realização como processo democrático, merecendo destaque especial as questões da informação, percepção, apatia/descrença e educação por serem fatores interdependentes e apontados como principais para melhoria deste processo.²

² GIARETTA, J. B. Z.; Fernandes, V.; & Philippi Jr., A. Desafios e condicionantes da participação social na gestão ambiental municipal no Brasil. *Organizações & Sociedade*, 19(62), 117-134. 2012

2.2.3 Dinâmica Política Local e Ciclos Eleitorais

As pressões políticas e os ciclos eleitorais curtos, na gestão municipal, influenciam a formulação, implementação e consequentemente a avaliação das políticas públicas. Muitas vezes prioriza-se a implementação ao invés do monitoramento e avaliação das políticas já realizadas.

Meirelles (2013) aponta que, durante o enfrentamento eleitoral, os candidatos que estão no poder justificam que se não forem reeleitos poderá haver a paralisação de políticas públicas importantes para a população, enquanto aqueles que estão na disputa pelo cargo alegam que não irão interromper estas políticas, prometendo inclusive melhorá-las em prol da comunidade que dela se beneficia. Ademais, conforme Costa e Castanhar (2003), durante anos, a produção de conhecimento técnico na busca da melhoria dos padrões de gerenciamento do setor público sempre esteve muito mais voltada para os processos de formulação de programas do que para os relacionados a sua implementação e avaliação.

No entanto, Spink (2001) ao analisar o tema de descontinuidade de políticas públicas diante de pleitos eleitorais, chegou à conclusão de que há uma tendência para a continuidade, demonstrando que as alianças, o empenho de grupos interessados na gestão e operação dos projetos, inclusive o envolvimento de servidores técnicos e administradores são pontos fundamentais para a continuidade do programa, ainda que haja um novo governo.

Ingraham (2007), por fim, afirma que a capacidade de gestão pública pode ser definida e descrita de diversas formas, mas basicamente consiste na habilidade das administrações de cumprir com suas responsabilidades em um governo democrático: i) utilizar sabiamente os recursos públicos e direcioná-los para os objetivos desejados; ii) gerir programas e pessoas de forma eficiente; e iii) avaliar se os objetivos estão sendo alcançados. Destacando, pois, a avaliação como um dos requisitos para a administração cumprir suas responsabilidades e afirmar sua capacidade estatal.

Deste modo, a continuidade e consequentemente o monitoramento e avaliação de políticas implementadas em determinada gestão municipal podem ser uma realidade diante da apresentação de resultados positivos, ampla participação popular e sobretudo a influência de servidores, de preferência, permanentes que analisarão a política como programa de Estado e não de governo.

2.2.4 Qualidade e Disponibilidade de Dados Municipais

Além das competências tributárias, administrativas, financeiras e legislativa, o município possui a competência de implementar e consequentemente avaliar políticas públicas. Sendo que as principais áreas de atuação dos municípios na implementação de políticas públicas são: educação, saúde, mobilidade, meio ambiente e habitação (Ibam, 2013).

No entanto, esbarra-se na problemática da ausência ou baixa qualidade dos dados analíticos em nível local, um obstáculo para avaliações rigorosas das políticas públicas, que devem ser baseadas em evidências. Constatação destacada na obra de Grin, Demarco e Abrucio (2021), pois, segundo os autores, gestores públicos e órgãos de controle enfrentam muitas dificuldades no momento de gerar indicadores objetivos e confiáveis para avaliar uma política pública. Por este motivo, o estabelecimento de metas e objetivos bem definidos e quantificados nesses instrumentos facilita o monitoramento, o controle e a avaliação das políticas públicas.

Assim, torna-se importante que a gestão municipal adote indicadores de eficiência, eficácia e efetividade em suas políticas públicas, a fim de estabelecer parâmetros e constantes avaliações de alternativas para a obtenção de melhores resultados. Pois, a simples comparação com os efeitos da própria ação governamental pode ocultar ineficiências, ineficácias e pouca efetividade, quando confrontados a outros programas. Assim, tal necessidade é decorrente do fato de os indicadores de desempenho serem relativos, e requererem sempre um padrão ou um objetivo para comparação, que poderá ser absoluto (metas do próprio programa), normativo (relativo a outro programa), histórico (resultados anteriores), teórico (hipótese) ou negociado (acordo) (Sano e Filho, 2013).

2.2.5 Fragmentação de Políticas e Necessidade de Articulação

A articulação intersetorial e intergovernamental trata-se de elemento fundamental para avaliações mais abrangentes e eficazes, uma vez que a gestão isolada por pastas pode levar à fragmentação e descontinuidade das políticas públicas. Deste modo, dois temas apresentam-se

relevantes para evitar a fragmentação de políticas: as questões da intersetorialidade e da governança multinível.³

Grin, Demarco e Abrucio (2021) afirmam que os principais problemas coletivos das sociedades contemporâneas exigem um modelo articulado de atuação entre os vários setores, e que a gestão pública precisa cada vez mais lidar com temas transversais e desenvolver capacidades que não se resolvem apenas criando uma secretaria ou uma estrutura administrativa para lidar com esses assuntos, uma vez que a peça chave para o êxito dos processos é a articulação. Ademais, os autores destacam que o desenvolvimento da governança multinível, isto é, por meio de formas de cooperação intergovernamental e com setores sociais, constitui outro desafio para a construção de capacidades locais.

Assim, os autores alertam que o caminho está em fortalecer as institucionalidades intermunicipais e a articulação com os governos estaduais, os quais se configuram como peças fundamentais para ampliar a efetividade das ações públicas locais. Apesar das dificuldades enfrentadas, a avaliação de políticas públicas em âmbito municipal constitui um importante instrumento de controle do Estado, sob a perspectiva do aprimoramento de suas ações, e, sobretudo, de controle social, uma vez que se evidenciam as influências de movimentos sociais que buscam a descentralização, a atuação ativa e a autonomia local (Grin, Demarco e Abrucio, 2021).

Faria (2005) destaca que a função de avaliação se trata de um modo de medir, acompanhar e avaliar o êxito das reformas administrativas, uma vez que o caráter eminentemente político do projeto de modernização do Estado, vinculado à revolução gerencialista que se desejava implantar, eleva à avaliação um papel de destaque. Ademais, Frey (2000) ressalta que, na fase de avaliação das políticas e de correção das ações, são apreciados programas já implementados no tocante a seus impactos efetivos. Nesta fase, são indagados os déficits de impacto e os efeitos colaterais indesejados para poder deduzir consequências para ações e programas futuros, de modo a levar à suspensão de uma ação política ou a alteração dos contornos inicialmente pensados para a mesma. Deste modo, em âmbito municipal, a avaliação de políticas públicas configura-se como uma ferramenta imprescindível para o desenvolvimento e a adaptação contínua das formas e dos instrumentos de ação pública,

³ GRIN, E. J., Demarco, D. J., & Abrucio, F. L. (Eds.). Capacidades estatais municipais: o universo desconhecido no federalismo brasileiro. Editora da UFRGS/CEGOV. 2021.

processo que pode ser caracterizado como aprendizagem política, conforme a obra de Prittwitz (1994).

2.3 Controle Interno

O controle da administração pública consiste em um poder-dever de análise da conformidade das ações estatais com determinada disposição normativa. Di Pietro (2019) descreve a função de controle administrativo como a que assegura que a Administração atue em consonância com os princípios que lhes são impostos pelo ordenamento jurídico.

Meirelles (2007), por sua vez, caracteriza o poder-dever de controle da administração pública quanto ao poder, órgãos ou autoridade; quanto ao fundamento; quanto à localização do órgão que realiza; quanto ao momento em que ocorrem e quanto ao aspecto controlador. Ademais, leciona que, ao ser estabelecido em lei, o poder-dever não pode ser renunciado ou postergado, sob pena de responsabilização pela omissão do agente infrator.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu o Estado democrático de direito e dispôs acerca do controle administrativo interno e externo. Assim, dispôs acerca da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial a ser exercida pelo Congresso Nacional, através de controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.⁴

O artigo 74 da Constituição Federal de 1988, por sua vez, tratou acerca da estruturação e integração do controle interno nos poderes:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 21 de outubro de 2025

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.⁵

O controle interno está relacionado ao dever de autocontrole da administração pública sobre seus atos, de modo que estes sejam executados segundo ditames de economicidade, eficiência e efetividade. Conforme Meirelles (2007), o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição, conforme já proclamavam os romanos “non omne quod licet honestum est” (em tradução livre: nem tudo o que é legal é honesto).

Justen Filho (2006) explica que o controle interno se configura, nos dias atuais, como uma verdadeira competência da administração pública. Assim, de acordo com o autor, os mecanismos de controle interno são incluídos no plexo de afazeres de parcela dos agentes públicos, para quem o controle interno significa um dever-poder imposto ao próprio poder com a finalidade de averiguar de modo permanente e contínuo a legalidade e a oportunidade dos atos da administração pública.

O controle interno de órgãos e entidades administrativas contempla as funções de ouvidoria, de controladoria ou auditoria e de correição. As funções de ouvidoria tratam-se de receber e processar reclamações da sociedade em geral. As de controladoria ou auditoria organizacional, por sua vez, de averiguação constante dos aspectos de legalidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos da administração. Por fim, as atividades de correição são aquelas que visam apurar eventuais faltas no exercício de emprego, cargo ou função pública, para então aplicar a correspondente sanção à transgressão identificada.⁶

Assim, as ações de controladoria ou auditoria são atividades permanentes, independentes e objetivas, que auxiliam o Estado no atingimento de seus objetivos, a partir de análises sistemáticas da eficácia dos processos de governança e de gerenciamento de riscos. As ações de auditoria podem ser classificadas em financeira ou de demonstração contábil, conformidade ou compliance e operacional ou de desempenho.⁷

⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 de outubro de 2025.

⁶ BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 nov. 2017. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 21 de outubro de 2025.

⁷ BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). *Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental*. Brasília, 2018.

A Auditoria Operacional ou de desempenho visa a obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria, (TCU, 2017; BRASIL, 2018), podendo ser este, por exemplo, um órgão ou uma entidade, um departamento, uma política pública, um processo ou uma atividade. Deste modo, possui a finalidade de verificar se os objetivos estabelecidos foram alcançados, bem como fornece análises objetivas para auxiliar a administração a melhorar seu desempenho e suas operações, reduzir custos, facilitar a tomada de decisões e de medidas corretivas pelas partes responsáveis.

Portanto, a função de controle da administração pública consiste em um poder-dever que assegura o desempenho do serviço público, amparado no princípio da legalidade e permite que as ações estatais sejam desempenhadas de modo a atender o interesse social e o aprimoramento da democracia.

2.4 Auditoria operacional

As Auditorias Operacionais, segundo Lonsdale (2011), tiveram origem na Europa, Austrália e América do Norte, entre as décadas de 1970 e 1980. No entanto, Shand e Anand (1996) acreditam que os movimentos para avaliação de programas ou auditoria de eficiência começaram no final dos anos 1960 e início da década de 1970, nos Estados Unidos da América (EUA), seguidos pela Austrália, em 1979, Noruega, em 1980, e Reino Unido, em 1983.

No Brasil, o Decreto nº 93.874, de 23 de dezembro de 1986, posteriormente revogado pelo Decreto nº 3.591, de 6 de setembro 2000, é considerado o primeiro dispositivo legal brasileiro a tratar da realização de Auditoria Operacional na administração pública federal.

A difusão do mecanismo de Auditorias de Desempenho, realizadas pelos Tribunais de Contas Estaduais e Municipais, por sua vez, ocorreu após o processo de reformulação, exigido pelo Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros (PROMOEX), apoiado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). A reformulação visava, à época, realizar um rigoroso ajuste fiscal e legal, a fim de que o país fosse contemplado com recursos advindo do Fundo Monetário Internacional (FMI), conforme Loureiro, Teixeira e Moraes (2009, p. 5):

Assim, coube aos Tribunais de Contas brasileiros a responsabilidade de fiscalizar os pressupostos da Lei de Responsabilidade Fiscal, surgindo a

necessidade de sua modernização tecnológica e reestruturação interna, tendo em vista a valorização de sua função fiscalizatória.

As auditorias correspondem a processo sistemático, documentado e independente que avalia objetivamente uma situação ou condição. Ademais, visam determinar a extensão dos critérios a serem atingidos, obtenção de evidências e a relatoria de resultados da avaliação ao destinatário predeterminado, conforme Portaria-TCU nº 185, de 30 de novembro de 2020.⁸

As auditorias podem ser classificadas em auditorias de regularidade e Auditoria Operacional. Os resultados das auditorias de regularidade assumem a forma de opinião concisa e de formato padronizado sobre demonstrativos financeiros e sobre a conformidade das transações com leis e regulamentos, ou sobre temas, como a inadequação dos controles internos, atos ilegais ou fraude, segundo as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) do Tribunal de Contas da União, Intosai (2015).

A Auditoria Operacional ou de desempenho, por sua vez, consiste em um exame independente, objetivo e confiável que analisa empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais. As Normas Internacionais, reunidas pelo Tribunal de Contas da União, Intosai (2015), ainda destacam que a Auditoria Operacional busca analisar se as ações realizadas pelos setores públicos estão em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamentos.

Faz-se necessário ressaltar que é possível realizar a combinação de diferentes auditorias para a consecução de um trabalho. Deste modo, podem ser combinadas técnicas operacionais, financeiras e de conformidade em determinado trabalho de auditoria, chamadas assim de auditorias integradas conforme estabelecido nas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), Intosai (2015).

O primeiro aspecto, analisado na Auditoria Operacional, trata da economicidade, a qual visa alcançar a minimização de custos de recursos para a consecução de determinada ação. Assim, relaciona-se à capacidade de uma organização de realizar a gerência adequada dos recursos financeiros na consecução dos fins estabelecidos, TCU (2018).

⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Portaria-TCU nº 185, de 30 de novembro de 2020. Aprova a Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público – NBASP 1000 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 3 dez. 2020. Disponível em: <https://www.tcu.gov.br>. Acesso em: 21 d outubro de 2025

A eficiência é definida como a relação entre os produtos gerados por uma atividade e os custos dos insumos despendidos em seu processo, mantidos determinados padrões de qualidade. Deste modo, a eficiência 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.⁹

A eficácia corresponde ao alcance dos objetivos programados pela administração pública, pode ser influenciada por fatores internos bem como externos, como a exemplo de restrições orçamentárias, recursos tecnológicos e políticos. Assim, recomenda-se que os desafios ao alcance dos resultados sejam analisados na fase inicial da ação estatal, conforme¹⁰.

A efetividade, a seu turno, relaciona-se ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo pela administração pública. Assim, sua análise recaia sobre a relação entre os objetivos definidos e os resultados alcançados e, portanto, trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores¹¹.

Os elementos necessários aos trabalhos da Auditoria Operacional são auditor, responsável pela condução dos trabalhos, usuários previstos para quem o auditor elabora o relatório de auditoria, o objeto e escopo a serem analisados, bem como a informação do objeto. Importante ressaltar que os elementos da auditoria podem apresentar aspectos peculiares nos diferentes tipos de auditoria, TCU (2020b).

Ademais, normas internacionais de auditoria International Organization of Supreme Audit Institutions - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) estabelecem uma série de requisitos necessários a condução de auditorias efetivas e com alta

⁹ TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de auditoria operacional. Brasília, DF: TCU, 2018. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/11/95/47/41/BFB6B6105B9484B6F18818A8/041218_Manual_AO%20_1_.pdf. Acesso em: 03 abr. 2025.

¹⁰ TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de auditoria operacional. Brasília, DF: TCU, 2018. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/11/95/47/41/BFB6B6105B9484B6F18818A8/041218_Manual_AO%20_1_.pdf. Acesso em: 03 abr. 2025.

¹¹ TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de auditoria operacional. Brasília, DF: TCU, 2018. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/11/95/47/41/BFB6B6105B9484B6F18818A8/041218_Manual_AO%20_1_.pdf. Acesso em: 03 abr. 2025.

qualidade. Elencados como requisitos indispensáveis a excelência de resultados estão independência e ética, confiança e asseguração, riscos de auditoria, comunicação, habilidades, supervisão, julgamento e ceticismo profissionais, controle e asseguração de qualidade, materialidade e documentação, conforme International Organization of Supreme Audit Institutions. (2015)ISSAI 300.

A Auditoria Operacional é compreendida por insumos necessários para a produção dos resultados, disposições normativas que regulamentam os trabalhos e recursos materiais, tecnológicos e humanos. Ademais, compreende método, com fases determinadas no ciclo de auditoria, Brasil (2017).

O ciclo de Auditoria Operacional possui início com a seleção dos temas, que comporão o plano de auditoria. O plano possui como finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria, conforme Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União¹².

A Matriz de análise de riscos, por sua vez, objetiva auxiliar na definição do escopo e nas questões de auditoria, através da identificação e ponderação dos riscos nas atividades auditadas, identificação dos riscos de controle incidentes sobre a atividade, bem como os riscos residuais mais críticos e merecedores da atenção da auditoria. Longo (2011) esclarece que se trata de característica fundamental o uso da matriz de riscos para o estabelecimento da estratégia e do plano de auditoria para a execução dos trabalhos.

Posteriormente, a fase de execução da auditoria corresponde a coleta dos dados e informações para análises apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões de auditoria. Assim, as principais atividades realizadas pelo auditor nesta etapa são desenvolvimento do trabalho de campo, coleta e análise de dados, elaboração e validação da matriz de achados.¹³

¹² TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de auditoria operacional. Brasília, DF: TCU, 2020b. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 03 abr. 2025.

¹³ TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de auditoria operacional. Brasília, DF: TCU, 2020b. Disponível em:

Por fim, elabora-se o relatório final, principal produto da auditoria, o qual, no âmbito das Entidades Fiscalizadoras Superiores, deve ser submetido à apreciação do colegiado competente, finalizando com a publicização dos resultados. O relatório final corresponde a 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 (TCU, 2020b).

A etapa de monitoramento da Auditoria Operacional, por sua vez, visa acompanhar as providências adotadas pelo auditado em relação as deliberações proferidas. Assim, o monitoramento não se restringe à verificação da implementação das deliberações, mas deve se concentrar em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável, (TCU, 2020b).

Embora trate-se de fases encadeadas, faz-se importante mencionar que a Auditoria Operacional pode sofrer superposições. O relatório de auditoria pode (e deve) começar a ser estruturado no início do planejamento, mediante um esboço baseado na hierarquia dos objetivos de auditoria formulados (questão fundamental, questões, subquestões e hipóteses de auditoria). Portanto, é possível ter uma noção clara da direção do trabalho, projetando-se as conclusões possíveis a que se pode chegar com a sua realização.¹⁴

Cabe destacar que os manuais de Auditoria Operacional atualmente disponíveis, a exemplo dos elaborados pelo Tribunal de Contas da União, pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e pela INTOSAI, foram concebidos para Entidades Fiscalizadoras Superiores e estruturas de controle de médio e grande porte, pressupondo equipes técnicas dedicadas à auditoria, segregação de funções entre planejamento, execução e revisão, e sistemas de informação consolidados. Esse pressuposto, contudo, não corresponde à realidade da maioria dos municípios brasileiros de pequeno e médio porte, nos quais, conforme apontam Grin, Demarco e Abrucio (2021), o controle interno enfrenta restrições severas de capacidade

https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 03 abr. 2025.

¹⁴ TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de auditoria operacional. Brasília, DF: TCU, 2020b. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 03 abr. 2025.

institucional, com escassez de recursos humanos qualificados e ausência de estrutura técnica especializada. No estado de Minas Gerais, esse cenário é especialmente pronunciado: a maioria dos municípios possui Controladorias nas quais o controle interno é frequentemente exercido por um único servidor ou por equipe reduzida, acumulando funções de auditoria, ouvidoria e compliance, sem estrutura específica de planejamento de auditorias — realidade que contrasta com o mandato constitucional estabelecido pelo art. 74 da Constituição Federal de 1988, que impõe aos municípios a manutenção de sistema de controle interno capaz não apenas de verificar a legalidade dos atos, mas de avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão. Diante dessa lacuna, a contribuição do presente trabalho consiste em adaptar a metodologia de Auditoria Operacional, com suas fases de planejamento, execução, relatório e monitoramento descritas ao longo desta seção, à realidade operacional dos pequenos e médios municípios mineiros, simplificando etapas e tornando viável a sua execução por equipes de Controle Interno reduzidas, sem prejuízo do rigor metodológico exigido e das dimensões de eficiência, eficácia e efetividade que, conforme Costa e Castanhar (2003) e Draibe (2001), constituem os parâmetros essenciais para mensurar os resultados de políticas públicas. Os procedimentos metodológicos adotados para a consecução desse objetivo são apresentados na seção a seguir.

3 METODOLOGIA

O autor Thiollent (2009) apresenta o conceito da natureza da pesquisa aplicada como aquela que se concentra em torno dos problemas presentes nas atividades das instituições, organizações, grupos ou atores sociais. Este tipo de pesquisa está empenhada na elaboração de diagnósticos, identificação de problemas e busca de soluções, bem como responde a demandas formuladas por clientes, atores sociais ou instituições.

Dentre as abordagens metodológicas para a execução de projetos de pesquisa aplicada, Thiollent (2009) menciona métodos estatísticos, avaliação de impacto, pesquisas de opinião ou surveys, experimentos naturais e estudo de caso. O estudo de caso, segundo o autor trata-se de metodologia bastante utilizada nas Ciências Sociais e pode combinar diversas técnicas para coleta de dados, análise documental, entrevistas, questionários e observações.

Yin (2001), por sua vez, descreve o estudo de caso como um método de pesquisa que utiliza dados qualitativos, coletados a partir de eventos reais, com o objetivo de explicar,

explorar ou descrever fenômenos atuais, que estão inseridos em seu próprio contexto. Ele se caracteriza por ser um estudo detalhado e exaustivo de poucos ou de um único objetivo, de modo a fornecer conhecimentos profundos sobre determinada matéria.

Assim, a natureza da pesquisa do presente projeto pode ser classificada como Aplicada ou Tecnológica, uma vez que procurou desenvolver materiais para futuras implementações do mecanismo da Auditoria Operacional pela gestão municipal. A construção dos materiais, portanto, objetiva subsidiar a futura avaliação de políticas públicas, assim como ocorre na esfera federal e estadual pelos órgãos de controles internos e externos.

O município de Campo Belo, em Minas Gerais, foi selecionado como unidade de análise por reunir características representativas da maioria dos municípios mineiros de médio porte: população entre 50.000 e 100.000 habitantes, estrutura administrativa com secretarias temáticas consolidadas, Controladoria Municipal formalmente instituída por lei complementar e dependência de transferências federais e estaduais para o financiamento das políticas públicas finalísticas. Conforme Yin (2001), o estudo de caso é estratégia adequada para fenômenos contemporâneos inseridos em seu próprio contexto, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes. A escolha de um único município não visa à generalização estatística, mas à generalização analítica, isto é, à produção de proposições teóricas e metodológicas que possam ser testadas e replicadas em contextos institucionais similares. Logo, Campo Belo representa um caso típico, e não excepcional, da realidade enfrentada pela maioria das Controladorias Municipais brasileiras de médio porte, o que confere ao Manual produzido potencial de aplicabilidade que transcende o município estudado.

Préve (2011) esclarece que a elaboração de um manual deve seguir uma sequência lógica que permita estabelecer um roteiro padrão básico das atividades a serem realizadas. Assim, a primeira etapa compreende o (re)desenho dos processos, com o objetivo de identificar e apresentar as informações em linguagem técnica, definir objetivos e tratar de produzir um instrumento com o menor custo possível.

Esta etapa objetiva a otimização e clareza do objeto a ser construído. Logo, o objetivo da primeira fase é o levantamento de dados acerca do trabalho, das atribuições e competências dos atores entrevistados, o ambiente de estudo, a metodologia a ser aplicada e a reunião da análise documental para a construção do manual. Assim, o ambiente de estudo foi o município de Campo Belo, situado na região centro-oeste de Minas Gerais, com uma população residente

de 52.277 pessoas, conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), atualizados em 2022.

A segunda etapa de elaboração do manual, por sua vez, consiste no levantamento de informações da realidade. Esta etapa envolve a realização de entrevistas com diversos níveis hierárquicos, avaliação e conhecimento de toda a estrutura e obtenção de dados de fontes documentais tais como legislações, outros manuais, bem como demonstrativos e outros programas em execução¹⁵.

O levantamento de informações da realidade permite conhecer a realidade do objeto a ser estudado e a reunião de informações de legislações, manuais e programas em execução acerca do tema de Auditoria Operacional demonstra a proximidade do trabalho com a pesquisa bibliográfica. Severino (2007) pontua que a reunião de informações pela pesquisa bibliográfica realiza-se pelo registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc. Assim, utilizar-se-á dados de categorias teóricas já trabalhadas por outros pesquisadores e devidamente registrados.

Assim, considerando que o município estudado possui nove secretarias municipais, optou-se, por critério de amostragem intencional (Patton, 2015), pela delimitação do estudo às três secretarias de maior representatividade orçamentária e institucional. A escolha dessas três áreas reflete um padrão comum aos municípios mineiros de pequeno e médio porte, nos quais duas das secretarias pesquisadas concentram parcela expressiva da despesa orçamentária por força de vinculações constitucionais a fundos e transferências de origem federal e estadual, ao passo que a terceira concentra parte relevante dos investimentos custeados por convênios, emendas parlamentares e repasses extraordinários dos governos estadual e federal. Juntas, as três secretarias concentraram mais de 67% do orçamento municipal nos exercícios de 2025 e 2026, conforme as Leis Orçamentárias Anuais analisadas. Por reunirem, simultaneamente, alto volume de recursos próprios, vinculados e transferidos, e por estarem entre as áreas mais sensíveis a falhas de controle interno na gestão municipal, essas três secretarias foram consideradas as mais representativas para os fins desta pesquisa, em consonância com o que Grin, Demarco e Abrucio (2021) identificam como as áreas de maior exposição a riscos de gestão nos municípios brasileiros.

¹⁵ PRÉVE, Altamiro Damian Organização, sistemas e métodos / Altamiro Damian Préve. – 2. ed. rev. atual. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2011.

Assim, nessas três secretarias, bem como na área de controle interno e na assessoria jurídica do município, foram realizadas entrevistas com gestores municipais, servidores responsáveis pelo acompanhamento e avaliação das políticas públicas em suas respectivas pastas, assessores jurídicos e auditores de controle interno. Cabe registrar que o cargo de Analista de Políticas Públicas está formalmente previsto na estrutura organizacional de apenas uma das secretarias municipais do município estudado, não integrando a estrutura das demais. Os servidores entrevistados nas três secretarias pesquisadas exercem funções materialmente equivalentes, de acompanhamento, planejamento e avaliação das ações de suas pastas, mas sob denominações funcionais distintas, conforme os cargos previstos na estrutura de cada secretaria. Os critérios adotados na escolha dos entrevistados decorrem do fato de se tratarem de atores que atuam nas fases de identificação dos problemas, construção de agenda, formulação, implementação, monitoramento e avaliação das políticas públicas, conforme o ciclo de gestão descrito por Secchi (2013), o que os torna interlocutores privilegiados para os fins desta pesquisa.

Deste modo, foram realizadas entrevistas com gestores municipais, servidores responsáveis pelo acompanhamento e avaliação das políticas públicas em suas respectivas pastas, assessores jurídicos e auditores de controle interno das três secretarias pesquisadas, conforme o critério de seleção apresentado anteriormente. No total, foram realizadas treze entrevistas, abrangendo todos os participantes previstos no projeto de pesquisa aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa. O perfil funcional de cada participante, identificado de forma anonimizada, é apresentado no Quadro 5, na seção 4.1 deste trabalho.

A opção por essas três secretarias e a não inclusão das demais deve-se ao critério de representatividade orçamentária e institucional. As três secretarias selecionadas concentraram, juntas, mais de 67% do orçamento municipal nos dois exercícios analisados, conforme as Leis Orçamentárias Anuais. As demais secretarias municipais, embora igualmente relevantes para a gestão local, apresentaram participação orçamentária substancialmente inferior, o que as tornou menos representativas para os fins desta pesquisa. Esse critério de seleção está alinhado ao que Grin, Demarco e Abrucio (2021) identificam como as áreas de maior exposição a riscos de gestão nos municípios brasileiros.

Ademais, a escolha dessas três secretarias não se justifica apenas pelo critério de materialidade orçamentária, mas também pela variabilidade de perfis de política pública que oferecem, ampliando a abrangência analítica da pesquisa. A primeira secretaria pesquisada

representa políticas de prestação de serviço continuado com forte indução federal de avaliação por meio de sistemas externos de mensuração e financiamento vinculado. A segunda representa políticas de prestação de serviço com metas federais vinculadas e estrutura própria de controle e avaliação, porém de funcionamento inteiramente reativo às cobranças externas. A terceira representa políticas de investimento e manutenção com ciclo orçamentário distinto, dependente de repasses extraordinários, e sem qualquer mecanismo de avaliação induzida externamente. Essa combinação de perfis: serviço continuado com indução externa forte, serviço continuado com estrutura de controle própria mas reativa, e política de investimento sem avaliação sistematizada, cobre três dimensões analíticas distintas da gestão pública municipal, conferindo à pesquisa uma variabilidade empírica que vai além da representatividade orçamentária e fortalece a consistência metodológica do recorte adotado, em consonância com o critério de amostragem intencional por máxima variação proposto por Patton (2015).

As entrevistas foram realizadas presencialmente, com gravação de áudio mediante consentimento e anotações, em observância às exigências éticas aprovadas pelo Comitê de Ética em Pesquisa (Parecer nº 8.009.620, CAAE nº 93550125.7.0000.5148) e à necessidade de obtenção do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), garantindo o anonimato e a confidencialidade dos participantes. O roteiro semiestruturado utilizado nas entrevistas é apresentado no Apêndice I deste trabalho. Ademais, as secretarias municipais cujos servidores participaram das entrevistas são identificadas de forma anonimizada no Quadro 1 a seguir.

Quadro 1- Secretarias Municipais, que forneceram dados para a elaboração do Manual de Auditoria Operacional

Secretaria Municipal
Secretaria Municipal 1
Secretaria Municipal 2
Secretaria Municipal 3

Fonte: elaborado pela autora do projeto, com base nas informações institucionais das Secretarias Municipais de Campo Belo-MG.

Após as entrevistas, os dados coletados foram submetidos a análise de conteúdo. A análise de conteúdo consiste em uma técnica de análise, utilizada para produzir inferências, a partir de materiais textuais para seu contexto social, de forma objetivada conforme Bauer (2015). Ademais, a análise de conteúdo apresenta diferentes fases de análise, a saber: a pré-

análise (organização), a exploração do material (codificação, categorização) e o tratamento dos resultados (inferência e interpretação).¹⁶

Assim, foi utilizada a análise categorial, de modo que foi definida uma classificação preestabelecida para verificar a presença ou frequência de determinados conceitos. A categorização, segundo Bardin (2016), é uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto, por diferenciação e, seguidamente, por reagrupamento segundo o gênero (analogia), com os critérios previamente definidos. Foram utilizados também a exclusão mútua, a homogeneidade, a pertinência, a objetividade/fidedignidade e a produtividade na análise categorial.¹⁷

As falas dos entrevistados foram selecionadas e agrupadas pelas perguntas-tema do roteiro, procedendo-se à pré-análise dos conteúdos apresentados, etapa que, conforme Bardin (2016), corresponde à organização do material e à formulação das hipóteses e objetivos que orientarão as etapas subsequentes da análise. As falas foram integralmente transcritas, tendo em vista a utilização de gravação de áudio com autorização prévia dos entrevistados, o que permitiu maior fidelidade ao conteúdo produzido em campo. Em seguida, foi realizada a exploração do material, com a codificação das unidades de registro, os trechos de fala correspondentes a cada pergunta-tema do roteiro, e das unidades de contexto que lhes conferem sentido, conforme preconizado por Bardin (2016). Por fim, foram realizadas as análises e interpretações do conteúdo, com inferências fundamentadas nos dados empíricos e articuladas ao referencial teórico construído nas seções anteriores.

A partir da sistematização das falas por semelhança e recorrência entre os diferentes entrevistados, foram identificadas cinco categorias de análise, apresentadas no Quadro 2 a seguir. Essas categorias são retomadas e aprofundadas na seção de Resultados e Discussão, na seção 4.2, com indicação de frequência, falas representativas e implicações para a construção do Manual.

Quadro 2 – Categorias de análise de conteúdo das entrevistas

¹⁶ BARDIN, Laurence. *Análise de Conteúdo*. Tradução: Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2011. 279 p.

¹⁷ BARDIN, Laurence. *Análise de Conteúdo*. Tradução: Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2011. 279 p.

Categoria	Descrição
1	Ausência de avaliação de resultados: inexistência de mecanismos municipais autônomos que mensurem a efetividade das políticas públicas; foco exclusivo em conformidade formal
2	Capacidade institucional limitada: equipe reduzida, ausência de sistema tecnológico próprio e de metodologia de auditoria operacional
3	Resistência cultural e inadequação das políticas federais ao contexto local: cultura organizacional resistente a mudanças e políticas implementadas apenas para cumprir a legislação, sem aderência à realidade municipal
4	Baixa qualidade e disponibilidade dos dados municipais: dados externos (IBGE, questionários federais) distorcem a realidade local; sistemas de terceiros dificultam o acesso e a rastreabilidade dos registros
5	Reconhecimento espontâneo da necessidade de manual e capacitação: entrevistados identificaram, sem qualquer indução, que um manual prático com passo a passo e capacitação dos servidores é o instrumento adequado para implementar a avaliação de desempenho no município

Fonte: elaborado pela autora do projeto, conforme a metodologia de Bardin (2016).

No que se refere ao levantamento de procedimento bibliográfico e documental, inicialmente foi realizado um levantamento bibliográfico e revisão literária acerca do exame e adoção da Auditoria Operacional - Auditoria de Desempenho. Deste modo, foi realizado um estudo da Legislação e de Manuais, que regem o mecanismo da Auditoria Operacional em âmbito federal e estadual, bem como da Legislação Municipal que ampara o trabalho do órgão da Controladoria Municipal e as atribuições do Cargo de Auditor de Controle Interno, conforme apresentado no quadro 3:

Quadro 3 – Instrumentos normativos e documentais de referência utilizados na construção do Manual de Auditoria Operacional para Municípios

LEGISLAÇÃO/ MATERIAL	O QUE ESTABELECE	ABORDAGEM
-------------------------	---------------------	-----------

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988	Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nos 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nos 1/92 a 91/2016 e pelo Decreto Legislativo no 186/2008.	Analisar a SEÇÃO IX – Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária.
DECRETO Nº 3.591, DE 6 DE SETEMBRO 2000	Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.	Analisar como o Sistema de Controle Interno Federal disciplina atividades de avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com relação às finalidades, atividades, organização, estrutura e competências.

PORTARIA-SEGECEX Nº 18, DE 12 DE NOVEMBRO DE 2020	Aprova a revisão do Manual de Auditoria Operacional.	Analisar requisitos e orientações para a realização de Auditoria Operacional e controle de qualidade pelas unidades técnicas, através de práticas embasadas nas normas internacionais de auditoria da Intosai.
MANUAL DE ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO FEDERAL	Estabelece orientações técnicas para o exercício da atividade de auditoria interna governamental nos órgãos e unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em conformidade com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental	Analisar as práticas orientadas a órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) e as auditorias internas singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal (Audin) sobre os meios de operacionalizar os conteúdos constantes do Referencial Técnico.

	do Poder Executivo Federal.	
MANUAL DE AUDITORIA E DEMAIS FISCALIZAÇÕES - TCDF	Dispõe sobre as metodologias, normas e procedimentos aplicáveis às auditorias e demais fiscalizações realizadas pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal, em alinhamento às normas nacionais e internacionais de auditoria do setor público.	Analisar a incorporação de modernas técnicas e conceitos do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO e ajustes com vistas ao alinhamento às normas nacionais e internacionais de auditoria, aplicáveis ao Controle Externo, adotadas como Normas Gerais de Auditoria, bem como metodologias aplicáveis às auditorias, e demais tipos de fiscalizações realizados pelo Tribunal, quais sejam o monitoramento, a inspeção e o levantamento.
MANUAL DE AUDITORIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS	Dispõe sobre os métodos, técnicas e procedimentos de auditoria governamental a serem observados nas auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado	Analisar métodos, técnicas e procedimentos de auditoria para o setor público, também denominada Auditoria Governamental, a serem observados quando da realização de auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG).

	de Minas Gerais, com ênfase nos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública.	
DECISÃO NORMATIVA Nº 02, DE 26 DE OUTUBRO DE 2016	Dispõe acerca das Orientações sobre Controle Interno, aplicáveis aos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes do Estado de Minas Gerais e dos seus Municípios.	Analisar os procedimentos de controle, através de avaliação de desempenho operacional, elementos essenciais do Sistema de Controle Interno, de cada um dos Poderes do Estado de Minas Gerais e dos seus Municípios, segundo o Tribunal de Contas de Minas Gerais.
LEI ORGÂNICA DE 05 DE FEVEREIRO DE 2018	Dispõe sobre a lei orgânica do município de Campo Belo - Minas Gerais, conforme específica.	Analisar as atividades de fiscalização e controle, em esfera municipal, bem como as competências integradas do sistema de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e das entidades da Administração Pública no tocante às avaliações de metas, execução de programas de governo, avaliação de resultados, e aplicação de recursos públicos por entidade de direito privado.
LEI COMPLEMENTAR Nº 174, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2019.	Dispõe sobre a Estrutura Administrativa	Analisar as atribuições do órgão de controle interno, e, dentre suas competências, a promoção e a verificação das atividades de

	Organizacional do Município de Campo Belo-MG.	controle, por meio de auditorias.
LEI COMPLEMENTAR Nº 176, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2019	Dispõe sobre os cargos e vencimentos no âmbito do Município de Campo Belo e dá outras providências.	Analisar as atribuições do Cargo de Auditor de Controle Interno, ressalta que caberá ao servidor ocupante a execução de auditorias, fiscalizações, diligências e demais ações de controle e de apoio à gestão, nas suas diversas modalidades, relacionadas à aplicação de recursos públicos, bem como ao exame de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade, eficiência e efetividade dos atos governamentais, em seus aspectos financeiro, orçamentário, contábil, patrimonial e operacional.
DECRETO Nº 6.804, DE 26 DE JANEIRO DE 2023	Dispõe sobre as atividades de auditoria do órgão da Controladoria no âmbito da administração direta e indireta do Município de Campo Belo e dá outras providências.	Analisar a programação anual das atividades de auditoria, fases das auditorias, elaboração de relatórios, emissão de estudo técnico preliminar e prerrogativa dos auditores

Fonte: elaborado pela autora, com base nos instrumentos normativos e documentais citados.

A terceira etapa de elaboração de um manual, segundo Prêve (2011), trata do planejamento do manual, que visa definir as atividades e os respectivos períodos de execução. O autor ainda destaca o levantamento de informações de indicadores de necessidade de

orientação quanto à realização de atividades de uma determinada área, reunião de informações sobre a unidade ou atividades específicas, definição do desenvolvimento e manutenção de planejamentos segmentados e definição das finalidades das unidades da organização.

A etapa de planejamento do manual, portanto, envolveu a elaboração do manual de Auditoria Operacional. Neste momento foram analisadas as indicações de necessidade de orientação quanto à realização de atividades de uma determinada área, reunião de informações relativas à unidade ou atividade específica.

Dentro desta terceira etapa encontra-se a formatação do manual, que deve contemplar seções destinadas à introdução, sumário ou índices numéricos, instruções para uso e atualização, conteúdo, anexos, apêndices, glossário e referências bibliográficas. Conforme Préve (2011), a introdução tem por finalidade apresentar os objetivos do manual e a forma como seu conteúdo está estruturado e disposto. O sumário ou índice numérico deve ser organizado em itens, identificando o conteúdo e a página correspondente, de modo a permitir a rápida localização das informações. O manual pode conter, ainda, instruções para uso e atualização, elaboradas com objetividade e clareza, podendo destacar, por exemplo, o sistema de codificação adotado e a forma de utilização de anexos e apêndices. Esses elementos, anexos, apêndices e glossário, são dispostos no manual como forma de ilustração e auxílio à compreensão do conteúdo, podendo incluir modelos de formulários, gráficos, exemplos de outras organizações e glossários de termos técnicos. Por fim, as referências bibliográficas devem apresentar os autores citados e consultados na estruturação do manual, observadas as normas de referência aplicáveis.

Em um segundo momento da elaboração do manual, Teles (2014) propõe a validação do documento. A validação trata-se de fase necessária para a observância da autenticidade, integridade e conformidade com as normas da instituição. Ademais, segundo Ollaik e Ziller (2012) a validade na pesquisa qualitativa assume uma concepção distinta, pois a mesma se relaciona intimamente ao fato de a pesquisa ser bem desenvolvida, apresentando uma veracidade válida mais ligada a coerência do processo metodológico e a consistência dos resultados.

A validação formal do Manual, por meio de aplicação-piloto em condições reais de auditoria e avaliação crítica pelos usuários, não foi realizada nesta pesquisa, constituindo limitação metodológica reconhecida e agenda prioritária para estudos futuros, conforme detalhado nas Considerações Finais.

O Quadro 4, a seguir, sintetiza essa correspondência, organizando-a em quatro etapas sequenciais, alinhadas às fases propostas por Préve (2011), redesenho dos processos, levantamento de dados, planejamento e formatação, às quais se soma a etapa de validação adotada nesta pesquisa, de modo a tornar explícito o encadeamento entre o referencial teórico e as ações efetivamente desenvolvidas ao longo do estudo.

Quadro 4 – Correspondência entre as etapas metodológicas de Préve (2011) e as ações desenvolvidas na pesquisa

Etapas de Préve (2011)	O que foi previsto	O que foi realizado
1ª etapa — Redesenho dos processos: identificação da lacuna institucional, definição do objeto do manual e delimitação do escopo com o menor custo possível.	Identificar a ausência de instrumento de auditoria operacional adaptado à realidade municipal e definir o produto técnico a ser construído.	Identificada a lacuna empírica e normativa: os manuais existentes (TCU, TCDF, TCE-MG) foram elaborados para Entidades Fiscalizadoras Superiores, sem aderência à realidade das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte. Definido o objeto: um Manual de Auditoria Operacional voltado especificamente a municípios de pequeno e médio porte, como produto técnico do Mestrado Profissional em Administração Pública da UFLA.
2ª etapa — Levantamento de dados da realidade: realização de entrevistas com diferentes níveis hierárquicos, análise documental de legislações, manuais e programas em execução.	Coletar dados primários e secundários que subsidiassem as decisões de conteúdo, linguagem e estrutura do Manual.	Realizadas treze entrevistas semiestruturadas com gestores, assessores jurídicos e auditores de controle interno das três secretarias pesquisadas e da área de controle interno do município, com foco diagnóstico: identificar lacunas, necessidades e condições institucionais que deveriam orientar a construção do Manual. Os dados foram submetidos à análise de conteúdo categorial segundo Bardin (2016), resultando em cinco categorias analíticas que orientaram diretamente as escolhas de design do Manual. Paralelamente, foram analisados onze instrumentos normativos nas esferas federal, estadual e municipal.
3ª etapa — Planejamento e formatação: sistematização do conteúdo levantado na estrutura do produto técnico, com seções, glossário, siglas, modelos e referências.	Traduzir os achados empíricos e o referencial normativo em um instrumento estruturado, acessível e aplicável à equipe de controle interno municipal.	Construído o Manual com as quatro fases do ciclo de Auditoria Operacional — Planejamento, Execução, Relatório e Monitoramento —, com instrumentos simplificados (Matriz de Risco, Matriz de Planejamento, Matriz de Achados e modelos de relatórios), glossário, lista de siglas e referências bibliográficas. O conteúdo foi diretamente moldado pelos achados empíricos das cinco categorias analíticas identificadas nas entrevistas, que determinaram as principais decisões de design: simplificação dos instrumentos, foco em fontes primárias

		de dados, inclusão dos fatores de risco institucionais municipais e ênfase no caráter orientador e não punitivo da auditoria.
4ª etapa — Validação: consulta a especialistas e ao público-alvo, com adequação do manual e revisão textual (Préve, 2011). No modelo ideal, uma segunda rodada de entrevistas, após a construção do instrumento, teria foco na validação: verificar se o Manual responde às necessidades identificadas, se sua linguagem é acessível e se seus instrumentos são operáveis nas condições reais.	Realizar validação formal do Manual com especialistas em auditoria operacional e com os próprios servidores municipais que utilizarão o instrumento, em etapa posterior à sua aplicação prática, conforme previsto por Préve (2011).	A validação formal prevista por Préve (2011) não foi realizada em etapa separada e posterior. As entrevistas realizadas cumpriram exclusivamente a função diagnóstica, e as percepções dos entrevistados foram incorporadas ao Manual de forma concomitante à coleta de dados. Reconhece-se essa adaptação como limitação metodológica e sugere-se que a validação do Manual — por meio de aplicação-piloto em uma auditoria operacional efetiva e avaliação crítica pelos usuários após um ciclo completo de uso — constitui a principal agenda para pesquisas futuras.

Fonte: elaborado pela autora do projeto, conforme o autor Préve (2011).

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção apresenta e discute os resultados obtidos a partir das treze entrevistas semiestruturadas realizadas com servidores municipais de Campo Belo-MG e da análise documental conduzida ao longo da pesquisa. A avaliação de políticas públicas, conforme aponta Secchi (2013), constitui fase fundamental do ciclo de gestão, uma vez que é por meio dela que a administração pública pode aprimorar continuamente suas ações e corrigir rumos. No entanto, como a literatura tem reiteradamente demonstrado, essa fase é precisamente a que encontra maiores obstáculos no âmbito municipal, seja pela escassez de recursos humanos qualificados, seja pela ausência de metodologias adaptadas à realidade de gestões com equipes reduzidas e sem suporte tecnológico especializado (Grin, Demarco e Abrucio, 2021; Menicucci, 2008). Os achados desta pesquisa dialogam diretamente com esse diagnóstico, confirmando-o e revelando, ao mesmo tempo, especificidades do contexto de Campo Belo-MG que enriquecem a compreensão desse fenômeno e que orientaram as decisões centrais de construção do Manual de Auditoria Operacional para Municípios, o qual trata-se de produto técnico central desta dissertação.

Assim, a análise das entrevistas seguiu os procedimentos da análise de conteúdo propostos por Bardin (2016), com categorização temática das falas dos participantes a partir de critérios de recorrência, relevância e pertinência em relação aos objetivos da pesquisa. Esse

percurso metodológico permitiu identificar cinco categorias analíticas que sintetizam, com fidelidade, o panorama da gestão de políticas públicas no município estudado: a ausência de mecanismos autônomos de avaliação de resultados; a capacidade institucional limitada das secretarias e do órgão de controle interno; a resistência cultural a mudanças e a inadequação das políticas federais ao contexto local; a baixa qualidade e disponibilidade dos dados municipais; e o reconhecimento espontâneo, pelos próprios entrevistados, da necessidade de um instrumento prático de auditoria operacional. Essas categorias não emergiram apenas como confirmação do que a literatura já havia antecipado, elas revelaram nuances e especificidades do contexto municipal que a pesquisa bibliográfica, por si só, não seria capaz de capturar, e que determinaram escolhas metodológicas do Manual que o diferenciam substancialmente dos modelos de referência existentes, elaborados para Entidades Fiscalizadoras Superiores com estruturas incompatíveis com a realidade dos municípios de pequeno e médio porte.

Os resultados, por sua vez, são discutidos à luz dos eixos teóricos que estruturam o referencial deste trabalho. A avaliação de políticas públicas, em sua dupla natureza de estudo da política e para a política, distinção consolidada na literatura anglo-saxã e recuperada por Schmidt (2018), é tratada não como exercício acadêmico isolado, mas como instrumento de aprimoramento concreto da gestão pública municipal. Ademais, Wholey (1994) já advertia que o processo de avaliação será tanto mais útil quanto mais baseado em planejamento consistente, capaz de estabelecer relações causais entre atividades, produtos e resultados, premissa que orientou a construção dos instrumentos do Manual proposto nesta pesquisa. Da mesma forma, a tríade eficiência, eficácia e efetividade, sistematizada por Draibe (2001), Costa e Castanhar (2003) e Alves e Passador (2011) como as três dimensões básicas para mensurar os resultados de políticas públicas, serviu de referência para a estruturação das categorias de análise e para a definição dos critérios de avaliação incorporados ao Manual.

A seção está organizado em quatro subseções. A seção 4.1 apresenta o perfil dos entrevistados, caracterizando o grupo de participantes segundo seus vínculos institucionais e funções desempenhadas, com destaque para a diversidade de perfis que compõem o universo de atores envolvidos na gestão de políticas públicas no município. A seção 4.2 expõe a categorização e a análise de conteúdo das entrevistas, com as cinco categorias temáticas emergentes sistematizadas no Quadro 6 e comentadas em relação às suas implicações para a construção do Manual. A seção 4.3 discute as contribuições específicas da pesquisa qualitativa e documental para o produto técnico da dissertação, articulando os dados empíricos às três

etapas de Prêve (2011), redesenho dos processos, levantamento de dados e planejamento e formatação, e demonstrando de que forma cada achado se traduziu em uma decisão concreta de design do instrumento. Por fim, a seção 4.4 confronta os resultados com o referencial teórico, destacando as convergências com a literatura e as particularidades da realidade municipal estudada que merecem atenção tanto do ponto de vista acadêmico quanto da gestão pública.

4.1 Perfil dos entrevistados

A seleção dos participantes desta pesquisa seguiu critério intencional de competência, conforme previsto no projeto aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa (Parecer nº 8.009.620, CAAE nº 93550125.7.0000.5148). Foram entrevistados servidores municipais de Campo Belo-MG com atuação direta nas áreas de formulação, implementação, acompanhamento ou avaliação de políticas públicas, distribuídos entre a Controladoria Municipal, a Assessoria Jurídica do Município e as três secretarias municipais pesquisadas. A escolha dessas três secretarias finalísticas justifica-se pela sua representatividade orçamentária, concentram mais de 67% do orçamento municipal nos exercícios de 2025 e 2026, conforme as Leis Orçamentárias Anuais analisadas, e pela diversidade de perfis de gestão que oferecem, abrangendo políticas de natureza continuada e políticas induzidas por transferências federais. O universo de entrevistados totalizou treze participantes, número que correspondeu ao previsto no projeto de pesquisa aprovado pelo Comitê de Ética em Pesquisa.

A delimitação do número de entrevistados foi balizada pelo critério de saturação teórica, de modo que a interrupção da coleta de dados ocorreu a partir do momento em que as novas interações passaram a apresentar redundância conceitual. Desse modo, a recorrência das informações fornecidas pelos participantes evidenciou a estabilidade das categorias analíticas emergentes, demonstrando que o volume de dados alcançado era empírica e teoricamente suficiente para o atendimento dos objetivos da pesquisa. O procedimento, respaldado na literatura metodológica qualitativa, orienta que o encerramento da fase de campo não deve se dar por amostragem numérica preestabelecida, mas sim pela suficiência e consistência interna do material empírico acumulado, Bardin (2016).

Deste modo, foram realizadas entrevistas com perfis funcionais distintos e complementares: um Auditor de Controle Interno, três Assessores Jurídicos, três Secretários Municipais e cinco servidores que desempenham funções de análise, planejamento e acompanhamento de políticas públicas em suas respectivas secretarias. No entanto, torna-se

importante mencionar que o cargo de Analista de Políticas Públicas está formalmente previsto, no município de Campo Belo-MG, apenas em uma Secretaria, conforme a Lei Complementar Municipal nº 176/2019, que dispõe sobre os cargos, níveis, atribuições e estrutura do quadro de pessoal municipal. As demais secretarias municipais não contam com esse cargo em sua estrutura formal. Os servidores entrevistados nas três secretarias pesquisadas exercem, portanto, funções materialmente equivalentes às de analista de políticas públicas, envolvendo o acompanhamento, o planejamento, a execução e a avaliação das ações de suas respectivas pastas, mas sob denominações e vínculos funcionais distintos, estabelecidos conforme os cargos formalmente previstos na estrutura de cada secretaria. Essa característica da estrutura municipal reforça, por si só, a pertinência do recorte metodológico adotado: ao entrevistar os servidores que efetivamente desempenham essas funções, independentemente da denominação formal do cargo, a pesquisa buscou representar a realidade operacional da gestão de políticas públicas no município com maior fidelidade do que seria possível por meio de um recorte estritamente baseado na estrutura de cargos formais. A inclusão da Assessoria Jurídica do Município entre os órgãos pesquisados decorreu do papel transversal que a assessoria desempenha na gestão municipal de Campo Belo: os três assessores jurídicos entrevistados prestam assessoramento a múltiplas secretarias, incluindo as três que compõem o recorte empírico desta pesquisa, o que os torna interlocutores privilegiados para a compreensão dos limites normativos, dos entraves processuais e das práticas de conformidade que permeiam a implementação de políticas públicas no município. A Controladoria Municipal, por sua vez, foi incluída por ser o órgão diretamente responsável pelo controle interno da gestão e o destinatário institucional do Manual proposto nesta dissertação.

A identidade de todos os participantes foi preservada mediante anonimização, conforme o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) assinado previamente à realização de cada entrevista, em atendimento às exigências do Comitê de Ética em Pesquisa. As falas reproduzidas ao longo deste trabalho identificam os entrevistados exclusivamente por seu perfil funcional anonimizado, sem qualquer referência que permita a identificação pessoal. O Quadro 5, a seguir, sistematiza os perfis dos participantes:

Quadro 5 – Perfis funcionais dos participantes da pesquisa

Perfil funcional	Códigos	Quantidade
Equipe técnica de auditoria e controle interno	E12	1

Assessoria Jurídica	E8, E9, E13,	3
Direção de Secretaria Municipal	E1, E2, E3	3
Analista de Política Pública (cargo equivalente)	E4, E5, E6, E7, E11, E10	6
Total		13

Fonte: elaborado pela autora, com base nas entrevistas semiestruturadas realizadas (2025).

4.2 Categorização e análise de conteúdo

A análise de conteúdo das treze entrevistas seguiu os procedimentos propostos por Bardin (2016), organizados em três fases: pré-análise, com leitura flutuante e organização do material; exploração do material, com codificação e categorização temática dos conteúdos; e tratamento dos resultados, com inferência e interpretação. As categorias foram definidas a posteriori, emergindo do material empírico, e submetidas aos critérios de exclusão mútua, homogeneidade, pertinência e produtividade analítica (Bardin, 2016). As treze entrevistas foram realizadas com servidores da área de controle interno, membros da assessoria jurídica e gestores e equipes técnicas das três secretarias pesquisadas, garantindo diversidade de perfis, funções e perspectivas institucionais.

A apresentação das categorias a seguir inclui, para cada uma, a frequência de aparição, a descrição analítica do conteúdo identificado, trechos ilustrativos das falas dos entrevistados e a implicação direta para a construção do Manual de Auditoria Operacional para Municípios. Os trechos são apresentados conforme produzidos pelos entrevistados, preservando as características da fala espontânea, e identificados por perfil funcional anonimizado, em atendimento ao Termo de Consentimento Livre e Esclarecido assinado pelos participantes.

Categoria 1 — Ausência de avaliação de resultados (61,5%)

Descrição e análise

Esta categoria foi identificada em oito das treze entrevistas, constituindo um achado transversal entre a área de controle interno, a assessoria jurídica e as três secretarias pesquisadas. A análise do material evidenciou que a avaliação de desempenho de políticas públicas não existe como prática institucional autônoma no município estudado. Quando ocorre, é inteiramente induzida por exigências de órgãos externos de controle e supervisão, ministérios setoriais e tribunais de contas, não emergindo de iniciativa da própria gestão municipal.

A área de controle interno descreveu seu trabalho como restrito à verificação de conformidade normativa, sem qualquer componente de avaliação de resultados alcançados:

Auditoria que a gente realiza aqui hoje em dia é somente de conformidade. (E12)

A metodologia descrita pelo entrevistado é reveladora da natureza exclusivamente verificatória do trabalho realizado:

Tem a legislação, a gente monta o checklist, com respostas sim ou não. Esse checklist é enviado pras unidades auditadas, que respondem, depois a gente confere com a amostragem do que eles fazem e confere com a legislação se está em conformidade ou não. (E12)

Ao ser questionada sobre a existência de mecanismos de avaliação de resultados nas secretarias, a resposta foi categórica: "Não." A reflexão espontânea que se seguiu aprofunda o diagnóstico:

Esse indicador de resultado demonstra fragilidade na administração pública. Porque na administração privada tem-se muitos indicadores de resultado, indicador de desempenho, e na administração pública aqui não existe isso. Então, sim, é uma falha cultural da prefeitura, dos órgãos. (E12)

A ausência de avaliação de resultados foi confirmada pela assessoria jurídica sob perspectiva normativa. Ao ser perguntado sobre a existência de base legal que oriente a avaliação das políticas públicas implementadas pelas secretarias, um dos assessores respondeu: "Olha, a gente tem uns atos normativos que vai avaliar a questão da eficiência do serviço público mais com foco do servidor, mas especificamente políticas públicas, não. Que meça, que faça a mensuração das políticas públicas, eficiência disso, não." Outro assessor foi ainda mais enfático ao descrever as limitações estruturais que perpetuam essa situação:

Falta de governança. Uma falta muito clara de governança. Nos municípios, isso não é algo próprio desse município, mas a maior parte dos municípios têm uma desorganização, uma falta de governança muito grande. A falta de governança é a falta de uma diretriz clara, de uma intenção clara de eficiência, de organização interna. A desorganização interna é justamente o que não deixa esse tipo de lei para poder mensurar a qualidade de política pública surgir. (E9)

A fala mais reveladora da categoria surgiu de forma espontânea ao final de uma entrevista, ao ser indagado sobre o acompanhamento pós-implementação das políticas:

E depois ver os resultados disso, a gente talvez não... nem fique sabendo, né?(E13)

Essa expressão condensa, com precisão e economia de linguagem, o diagnóstico que a literatura especializada descreve em termos mais elaborados. Para Menicucci (2008), a avaliação de políticas públicas em âmbito municipal deveria ser instrumento gerencial que permite decisões mais informadas pelos formuladores, mas frequentemente não se realiza por falta de estrutura e metodologia própria. A fala do entrevistado evidencia que a ausência de avaliação não é percebida como problema grave pelos próprios atores institucionais, o que torna o diagnóstico preocupante, uma vez que a lacuna que não é sentida dificilmente gera demanda por solução.

A distinção entre avaliação externamente induzida e avaliação institucional autônoma é central para compreender a lacuna que o Manual busca preencher. Duas das secretarias pesquisadas realizam alguma forma de avaliação de desempenho, mas exclusivamente como resposta a exigências de transferências federais condicionadas a indicadores. Em ambos os casos, a avaliação é heteronômica — produzida pela pressão externa, não pela cultura interna de gestão por resultados. Veloso (2011) identifica exatamente essa dinâmica como um dos principais obstáculos à qualificação da gestão pública local: a ausência de cultura avaliativa autônoma que persiste mesmo quando os instrumentos e dados existem. Conforme Costa e Castanhar (2003), a definição prévia de critérios e indicadores de desempenho é condição para que políticas públicas produzam resultados mensuráveis.

Implicação para o Manual: a categoria justifica a criação do Manual como instrumento de avaliação de resultado disponível à área de controle interno, voltado especificamente à realidade dos municípios de pequeno e médio porte que não dispõem de metodologia própria para além da auditoria de conformidade.

Categoria 2 — Capacidade institucional limitada (69,2%)

Descrição e análise

Esta é a categoria com maior frequência e maior convergência entre os entrevistados, identificada em nove das treze entrevistas. Trata-se também da categoria com maior densidade empírica: os casos relatados pelos entrevistados não são vagos ou genéricos, mas situações

concretas e verificáveis que ilustram com precisão os limites estruturais da gestão municipal de pequeno porte.

A área de controle interno descreveu as condições de trabalho em três dimensões: metodológica, tecnológica e de pessoal. Quando questionada sobre o que falta para realizar auditoria operacional, a resposta articulou as três dimensões simultaneamente:

Metodologia, o sistema, principalmente. Sistema e meios tecnológicos para poder fazer a auditoria operacional. A equipe também é muito reduzida.

Então não tem como fazer a auditoria operacional hoje em dia. (E12)

Nas secretarias pesquisadas, a capacidade institucional limitada manifestou-se em situações concretas. Em uma delas, a ausência de metodologia própria de acompanhamento de metas levou à contratação de empresas externas especializadas para suprir essa lacuna. O gestor descreveu a situação com franqueza:

A gente contratou uma empresa que está nos ajudando nesse sentido, pra gente poder tá vendo... porque na hora que você vê o trabalho, a gente vê que tem uma equipe muito boa, comprometida... mas na hora de você chegar e falar em metas mesmo, você ter esse percentual, é uma deficiência que eu vi.

(E3)

Essa terceirização involuntária de capacidades que deveriam estar institucionalizadas na própria gestão é sintomática: revela que a demanda por avaliação de desempenho existe, que há disposição para enfrentá-la, mas que a estrutura técnica interna é insuficiente para respondê-la. Ingraham (2007) identifica exatamente essa assimetria como o principal limitador da efetividade governamental local: não é a ausência de vontade política, mas a ausência de capacidade técnica institucionalizada.

A equipe técnica de uma das secretarias sintetizou a situação em uma frase que captura a experiência subjetiva da limitação institucional:

A gente não tem tanta perna para isso. (E5)

Essa expressão coloquial é analiticamente precisa: não descreve incapacidade absoluta, mas desproporção entre demanda e recurso disponível. Os entrevistados não dizem que é impossível avaliar políticas públicas, mas que os recursos disponíveis, tempo, pessoal, metodologia, tecnologia, são insuficientes para fazê-lo com a qualidade e regularidade que a tarefa exige. Grin, Demarco e Abrucio (2021) identificam essa desproporção como constitutiva da realidade das áreas de controle interno municipais de pequeno e médio porte: estruturas que

operam permanentemente no limite de sua capacidade, sem margem para ampliar o escopo de suas atividades sem abrir mão de outras.

Implicação para o Manual: a categoria determinou a principal decisão de design do produto técnico, a simplificação das etapas e dos instrumentos em relação aos modelos de referência do TCU (2020b) e da INTOSAI (2019), dimensionados para equipes maiores com suporte tecnológico robusto. O Manual preserva as três dimensões fundamentais de avaliação, eficiência, eficácia e efetividade, sistematizadas por Costa e Castanhar (2003) e Draibe (2001), mas as operacionaliza por meio de Matrizes, roteiros e modelos prontos para preenchimento que podem ser aplicados sem sistema tecnológico especializado nem formação prévia em auditoria operacional. A descrição espontânea do produto ideal por um dos entrevistados da área de controle interno, "um passo a passo básico, acompanhado de instruções, modelos e fluxogramas", tornou-se o princípio orientador de toda a estrutura do Manual.

Categoria 3 — Resistência cultural e inadequação das políticas federais ao contexto local (61,5%)

Descrição e análise

Esta categoria, identificada em oito das treze entrevistas, articula duas dimensões analiticamente distintas, mas empiricamente interligadas: uma resistência cultural interna à mudança de práticas e protocolos; e uma inadequação estrutural das políticas e indicadores federais à realidade dos municípios de pequeno porte.

Um membro da assessoria jurídica descreveu com precisão a lógica do cumprimento formal sem compromisso com a efetividade:

Muitas políticas são implementadas aqui só para estar cumprindo com a legislação, mas de fato não funcionam. (E13)

A resistência dos servidores permanentes às mudanças de protocolo foi identificada como dimensão agravante dessa cultura. A equipe técnica de uma das secretarias relatou, ao encerrar a entrevista, uma preocupação que descreveu como central em seu cotidiano:

O que a gente bate muito é a questão de normatização, de protocolos. Protocolos para que haja mais eficiência no serviço. Mesmo que tenha protocolo, a preocupação é que ele seja implementado. Porque a gente esbarra muito no profissional de ponta, que não segue o protocolo. (E5)

A área de controle interno confirmou a mesma percepção na perspectiva institucional:

A cultura dos funcionários que permanecem é essa de rejeitar mesmo mudanças. (E11)

Essa constatação empírica acrescenta uma dimensão importante ao que Spink (2001) identificou sobre a tendência à continuidade das políticas mesmo diante de mudanças eleitorais: não é apenas a troca de gestores que ameaça a continuidade, mas a cultura dos servidores permanentes, que resistem a mudanças de protocolo mesmo quando há vontade política da nova gestão. O paradoxo institucional é relevante: os mesmos servidores que asseguram a continuidade técnica diante da descontinuidade política também podem ser os principais vetores de resistência à inovação metodológica.

A inadequação das políticas federais ao contexto local foi igualmente documentada com casos concretos. Um gestor descreveu o mecanismo pelo qual exigências legais federais recentes impõem obrigações sem contrapartida financeira proporcional:

São exigências que vêm e que, muitas vezes, cai tudo em cima do município e a verba mesmo não é suficiente para isso. (E2)

A assessoria jurídica identificou a falta de governança como fator estrutural que perpetua esse problema: "A desorganização interna cria uma espécie de cegueira institucional com a eficiência, com o controle de gastos, com o atender bem o cidadão." A metáfora da "cegueira institucional" é analiticamente potente: sem instrumentos próprios de avaliação, a gestão pública opera sem enxergar os resultados de suas próprias ações.

Implicação para o Manual: a categoria orientou duas decisões centrais na construção do produto técnico. A Primeira: a inclusão dos fatores de risco institucionais municipais como variáveis explícitas da Matriz de Risco, descontinuidade político-administrativa, rotatividade de servidores e resistência cultural, que geralmente não constam nos manuais de auditoria operacional concebidos para EFS com corpo técnico de carreira e independente de ciclos eleitorais. Segunda: a ênfase, ao longo de todo o Manual, no caráter orientador e não punitivo da auditoria operacional municipal, que se apresenta aos gestores como instrumento de apoio à gestão, postura fundamental para superar a resistência cultural identificada empiricamente.

Categoria 4 — Baixa qualidade e disponibilidade dos dados municipais (53,8%)

Descrição e análise

Esta categoria foi identificada em sete das treze entrevistas, com evidências das três secretarias pesquisadas e de membros da assessoria jurídica. Os casos relatados pelos entrevistados são excepcionalmente concretos e verificáveis, permitindo uma análise aprofundada dos mecanismos pelos quais a baixa qualidade dos dados municipais compromete a capacidade de avaliação de políticas públicas no âmbito local. O problema se manifesta em dois planos distintos: nos dados externos produzidos por órgãos federais; e nos dados internos produzidos pelos próprios sistemas de gestão da administração municipal.

No primeiro plano, um gestor descreveu o mecanismo pelo qual indicadores federais distorcem sistematicamente a realidade do município:

Se você analisar como a gente fez a análise do nosso plano municipal, eles pegam muitos dados do IBGE. E na hora que eles analisam, é como se nós tivéssemos atendendo somente 37%, e na realidade nós atendemos muito mais. Quando você pega o resultado do governo, é como se nós não tivéssemos atendido a meta de 50%. (E2)

Um dos gestores entrevistados detalhou o mecanismo da distorção: os indicadores federais cruzam estimativas populacionais com dados de matrícula sem considerar as crianças atendidas em instituições privadas ou conveniadas, gerando uma lacuna artificial entre o atendimento real e o atendimento registrado. Esse caso é analiticamente rico porque revela a cadeia de consequências da distorção dos dados: o município que atende efetivamente a maioria das crianças em idade de atendimento é classificado como deficitário em indicadores federais, o que Jannuzzi (2005) descreve como o principal risco dos indicadores construídos sem aderência à realidade local.

Em outra secretaria pesquisada, a distorção operou de forma diferente: metas de cobertura estabelecidas pelo governo federal não correspondiam à realidade local. Um dos gestores entrevistados descreveu a situação:

Às vezes o município não tem a quantidade que eles estão pedindo. Então, a gente faz a justificativa, mas geralmente eles preconizam que tem que ter determinado número. O que a gente às vezes traz em entrave é isso: do que eles estão pedindo, a gente nem tem na realidade. (E1)

No segundo plano, o dos dados internos, os casos relatados são igualmente preocupantes. Em uma das secretarias, documentos históricos foram perdidos durante a reforma das instalações físicas, revelando a ausência de política de arquivamento digital. O sistema de

gestão pública utilizado pelo município apresenta inconsistências internas entre empenhos registrados e saldo orçamentário disponível, com valores expressivos sem liquidação identificada, comprometendo diretamente a auditabilidade dos dados financeiros. A memória institucional mostrou-se concentrada em servidores sem vínculo efetivo, criando risco permanente de perda irreversível de informações críticas. Wholey (1994) orienta que o processo avaliativo será tanto mais útil quanto mais baseado em planejamento consistente capaz de estabelecer relações causais entre atividades, produtos e resultados, relações que só podem ser estabelecidas a partir de dados que de fato representem a realidade. A expressão de um dos assessores jurídicos, "cegueira institucional", sintetiza a consequência direta da baixa qualidade dos dados: sem informações confiáveis, a gestão pública opera sem enxergar os resultados de suas próprias ações.

Implicação para o Manual: a categoria fundamenta três orientações específicas do produto técnico. Primeira: a recomendação, na fase de Execução, de privilegiar a coleta de dados primários, entrevistas, visitas técnicas e documentos institucionais, em detrimento de indicadores externos quando estes não refletem a realidade local. Segunda: a inclusão, na Matriz de Risco, do fator de dependência de sistema tecnológico de terceiros como variável específica do contexto municipal. Terceira: a ênfase na documentação rigorosa dos papéis de trabalho como mecanismo de preservação da memória institucional, mitigando o risco de perda de informações críticas diante da rotatividade de servidores.

Categoria 5 — Reconhecimento espontâneo da necessidade do Manual e de capacitação (38,5%)

Descrição e análise

Esta categoria tem estatuto epistemológico distinto das demais e merece atenção específica, tendo em vista que as quatro categorias anteriores descrevem problemas identificados pelo pesquisador a partir da análise das falas dos entrevistados. Esta quinta categoria registra algo diferente: sem qualquer indução da pesquisadora, sem que a existência do Manual em construção fosse mencionada ou sugerida, entrevistados de perfis, formações e secretarias distintos identificaram espontaneamente a criação de um instrumento prático como a solução adequada para os problemas que eles próprios descreviam. A categoria foi identificada em cinco das treze entrevistas.

A primeira fala espontânea veio da assessoria jurídica, ao ser questionada sobre como poderia ser implementada a avaliação de desempenho no município. Sem que nenhuma opção fosse sugerida:

Eu acho que a criação de um manual, uma capacitação primeiro para os servidores. (E8)

A segunda fala espontânea veio da área de controle interno, ao ser questionada sobre o que não poderia faltar em um guia para conduzir auditorias:

O passo a passo, né? Passo a passo básico do que precisa para uma auditoria operacional. (E12)

Ao ser questionada sobre o que comporia esse passo a passo, a resposta foi imediata: "As instruções, modelos, fluxogramas." A fala é notável porque o entrevistado não apenas identificou a necessidade de um manual, mas descreveu seus elementos constitutivos, passo a passo, instruções, modelos, fluxogramas, com precisão que corresponde exatamente à estrutura do Manual construído nesta dissertação.

A terceira e quarta falas espontâneas vieram de servidores de uma mesma secretaria, produzidas de forma sequencial e complementar durante a mesma entrevista:

Não, eu acho que tudo o que força você fazer, aplicar bem o recurso público, eu acho que é benéfico para a população. Eu acho que quando você foca no resultado, é porque você está preocupada de como a verba pública está sendo gasta do cidadão. Então, eu vejo de uma maneira positiva qualquer tipo de controle, auditoria, controladoria. Eu não tenho problema nenhum em ser questionada. Se você está fazendo as coisas da maneira correta, eu acho que é certo e deve ser feito, porque é dinheiro público. (E10)

E a auditoria, ela vai te educar também, né? Não é só a ideia de você: Nossa, vou ser penalizada. Se tem algo que você está fazendo que não está de acordo, é uma educação, saber onde... (E4)

Essa última fala merece análise específica. A expressão "a auditoria vai te educar" revela uma compreensão intuitiva da função pedagógica da auditoria operacional que transcende a perspectiva fiscalizatória. A entrevistada não estava descrevendo uma auditoria de conformidade, instrumento com o qual poderia ter alguma familiaridade, mas respondendo à descrição da auditoria operacional feita pela pesquisadora momentos antes. A intuição de que esse tipo de auditoria "educa", ensina o gestor a enxergar seus próprios processos, a

compreender onde estão as ineficiências, a estabelecer metas e acompanhar resultados e antecipa o que Wholey (1994) e Patton (2015) descrevem como função formativa da avaliação: a dimensão mais duradoura e transformadora do processo avaliativo, que não produz apenas relatórios, mas modifica a cultura de gestão das organizações.

A quinta fala espontânea veio da equipe técnica de uma das secretarias, ao encerrar a entrevista:

O que a gente bate muito é a questão de normatização, de protocolos para que haja mais eficiência no serviço. (E5)

A convergência dessas cinco falas, produzidas por atores de perfis distintos, em contextos distintos, sem indução da pesquisadora, configura o que Patton (2015) denomina triangulação de fontes: a mesma conclusão emergindo de perspectivas independentes, o que eleva substancialmente a confiabilidade do achado. Faria (2005) assevera que para que a função de avaliação se realize efetivamente, são necessários instrumentos práticos acessíveis aos gestores que os executarão, e é exatamente isso que os entrevistados pediram, em suas próprias palavras, sem saber que esse instrumento estava sendo construído. A metodologia de Préve (2011) pressupõe que o manual institucional seja construído a partir das necessidades identificadas na realidade dos usuários, ou seja, esta categoria demonstra que essa premissa foi observada.

Implicação para o Manual: a categoria valida diretamente o produto técnico desta dissertação como resposta empírica às necessidades identificadas na pesquisa de campo. A convergência espontânea de atores institucionais de perfis distintos, jurídico, técnico-administrativo e de controle interno, em torno da necessidade de um manual com passo a passo, modelos e fluxogramas confere ao produto técnico legitimidade não apenas normativa e acadêmica, mas prática e institucional, sustentada nas vozes dos próprios servidores que o utilizarão. A expressão "a auditoria vai te educar" sintetiza, com linguagem coloquial, o propósito central do Manual de não punir, não fiscalizar no sentido restritivo, mas instruir, orientar e instalar progressivamente uma cultura de avaliação de resultados na gestão pública municipal.

Quadro 6 – Categorias de análise, frequência e implicações para o Manual de Auditoria Operacional Municipal

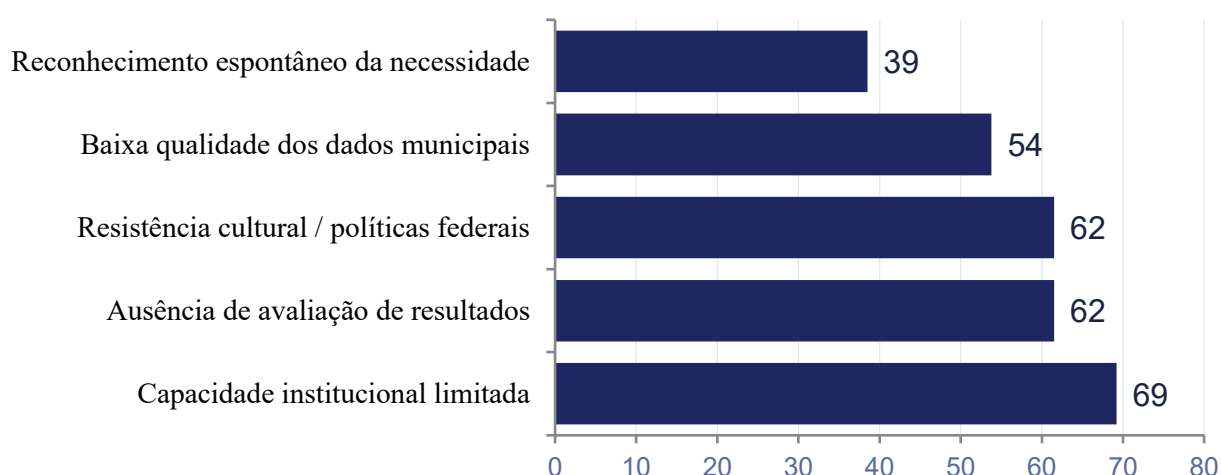
Categoria de análise	Frequência (%)	Exemplo de fala (anonimizado)	Implicação para o Manual
-----------------------------	-----------------------	--------------------------------------	---------------------------------

Ausência de avaliação de resultados — nenhum mecanismo municipal que mensure efetividade das políticas; foco exclusivo em conformidade formal.	61,5%	<i>"Depois ver os resultados disso, a gente talvez não... nem fique sabendo." (E13)</i>	Justifica a criação do Manual como instrumento de avaliação de resultado disponível à área de controle interno municipal.
Capacidade institucional limitada — equipe reduzida, ausência de sistema tecnológico próprio e de metodologia de auditoria operacional.	69,2%	<i>"A gente não tem tanta perna para isso." (E5)</i>	Determinou a simplificação de etapas do Manual em relação aos modelos de referência do TCU e da INTOSAI, dimensionados para equipes maiores.
Resistência cultural e inadequação das políticas federais ao contexto local — cultura organizacional resistente a mudanças e políticas implementadas apenas para cumprir a legislação.	61,5%	<i>"Muitas políticas são implementadas aqui só para estar cumprindo com a legislação, mas de fato não funcionam." / "A gente esbarra muito no profissional de ponta, que não segue o protocolo." (E7)</i>	Orientou a inclusão dos fatores de risco institucionais no Manual e justifica o foco em auditoria operacional — que avalia efetividade real, não só conformidade.
Baixa qualidade e disponibilidade dos dados municipais — dados externos distorcem a realidade local; sistemas de terceiros dificultam acesso aos registros.	53,8%	<i>"Quando você pega o resultado do governo, é como se nós não tivéssemos atendido a meta de 50%." / Às vezes o município não tem a quantidade que eles estão pedindo. Então, a gente faz a justificativa, mas geralmente eles preconizam que tem que ter determinado número. O que a gente às vezes traz em entrave é isso: do que eles estão pedindo, a gente nem tem na realidade." (E2) / (E1)</i>	Justifica orientações sobre coleta e validação de dados locais na seção de Execução do Manual.
Reconhecimento espontâneo da necessidade de manual e capacitação — entrevistados identificaram, sem indução, que um manual prático com passo a	38,5%	<i>"A criação de um manual, uma capacitação primeiro para os servidores." / "A gente bate muito na questão de normatização, de protocolos, para que haja mais eficiência." / "A auditoria vai te educar também." (E8)/(E5)/(E4)</i>	Valida diretamente o produto técnico da dissertação como resposta às necessidades identificadas na pesquisa empírica.

passo é o instrumento adequado.			
---------------------------------	--	--	--

Fonte: elaborado pela autora, com base nas entrevistas semiestruturadas realizadas e na análise de conteúdo segundo Bardin (2016).

Figura 1 – Frequência de aparição das categorias de análise de conteúdo por número de citações



Fonte: elaborado pela autora, com base nas entrevistas semiestruturadas realizadas segundo Bardin (2016), 2026.

4.3 Contribuições da pesquisa qualitativa e documental para a construção do manual

A seção articula os dados empíricos oriundos de treze entrevistas semiestruturadas, realizadas com servidores das três secretarias municipais pesquisadas, da Assessoria Jurídica do Município e da Controladoria Municipal, às decisões de modelagem do Manual de Auditoria Operacional para Municípios. Para tanto, a seção organiza-se em cinco subseções interdependentes que detalham essa contribuição empírica. Inicialmente, evidencia-se a necessidade da Auditoria Operacional no cenário estudado, utilizando os achados de campo como sustentação. Em seguida, descreve-se o aporte concreto da pesquisa documental para a confecção do Manual, seguido pela apresentação das contribuições específicas emanadas das entrevistas com os atores-chave. Sequencialmente, o referencial de Préve (2011) é retomado para confrontar as três etapas teóricas com o que efetivamente se concretizou na prática. Por fim, detalha-se como esse conjunto de evidências subsidiou diretamente a configuração da equipe e a estruturação dos instrumentos de coleta que integram o produto final.

4.3.1 Por que a Auditoria Operacional é necessária no caso estudado

As entrevistas realizadas revelaram, de forma convergente, que a avaliação de resultados e de desempenho das políticas públicas municipais não existe como prática institucionalizada e autônoma: quando ocorre, é inteiramente induzida por cobranças externas de órgãos federais de supervisão e do Tribunal de Contas do Estado, e não emerge de iniciativa própria da gestão local. Esse achado confirma o diagnóstico de Menicucci (2008), para quem a avaliação de políticas públicas em âmbito municipal deveria funcionar como instrumento gerencial capaz de subsidiar decisões mais informadas pelos formuladores, mas frequentemente não se realiza por ausência de estrutura e metodologia própria. A área de controle interno descreveu o trabalho realizado como exclusivamente voltado à conformidade normativa, baseado em checklist com respostas binárias, sem qualquer componente de avaliação dos resultados alcançados pelas políticas auditadas. Os membros da assessoria jurídica confirmaram, de forma unânime, a inexistência de norma municipal que oriente ou regule a avaliação de desempenho de políticas públicas, tanto no município estudado quanto nos demais municípios com os quais mantêm contato profissional. Um dos assessores jurídicos relatou que as políticas federais são implementadas no município primariamente para atender a exigências legais formais, sem que sua efetividade para os munícipes seja efetivamente verificada.

Ademais, nas secretarias pesquisadas, essa lacuna metodológica manifestou-se de formas distintas, mas igualmente reveladoras. Uma delas reconheceu a ausência de metodologia própria de metas e indicadores e relatou a necessidade de contratar empresas externas especializadas para suprir essa capacidade que deveria estar institucionalizada na própria gestão municipal. A equipe técnica da mesma secretaria acrescentou que todos os indicadores utilizados para avaliar seu desempenho são produzidos externamente e que o indicador federal de referência de sua área baseia-se em dados indiretos que sistematicamente distorcem a realidade local, comprometendo a validade de qualquer avaliação construída sobre essa base. A equipe técnica de outra secretaria sintetizou a situação com precisão: o município "não tem tanta perna para isso." Outra secretaria pesquisada informou dispor de setor específico de controle e avaliação, mas ressaltou que seu funcionamento é inteiramente determinado por demandas externas de ministérios federais e do governo estadual, e que o principal limitador operacional atual reside na burocracia administrativa interna, com recursos financeiros

aprovados há anos ainda não executados por entraves processuais. A falta de governança foi identificada por um dos assessores jurídicos como a causa raiz desse conjunto de fragilidades, descrevendo a desorganização interna como geradora de uma cegueira institucional em relação à eficiência, ao controle de gastos e ao atendimento ao cidadão. A metáfora é analiticamente precisa: sem instrumentos de avaliação próprios, a gestão pública opera sem enxergar os resultados de suas próprias ações, o que torna qualquer processo de melhoria de desempenho impossível de sustentar ao longo do tempo (Veloso, 2011).

O conjunto dos achados evidencia que a necessidade de um Manual de Auditoria Operacional voltado à realidade municipal não decorre apenas de uma justificativa acadêmica ou normativa, mas de uma lacuna concreta, empírica e reconhecida pelos próprios atores institucionais do município estudado. A convergência entre servidores de perfis, formações e secretarias distintos em torno do mesmo diagnóstico, ausência de metodologia, dependência de indução externa, incapacidade de mensurar resultados autônoma e sistematicamente, confere a essa lacuna o estatuto de achado robusto, não de percepção isolada. É precisamente essa lacuna que o produto técnico desta dissertação busca preencher.

4.3.2 Como a pesquisa documental contribuiu para a construção do manual

A pesquisa documental realizada compreendeu o levantamento e a análise de onze instrumentos normativos e técnicos nas esferas federal, estadual e municipal, conforme detalhado no Quadro 3 deste trabalho. No âmbito federal, foram analisadas a Constituição Federal de 1988 (arts. 70 a 75, que disciplinam a fiscalização contábil, financeira e orçamentária), o Decreto nº 3.591/2000 (Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal), o Manual de Auditoria Operacional do TCU (Portaria-SEGECEX nº 18/2020) e o Manual de Orientações Técnicas da Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. No âmbito estadual, foram analisados o Manual de Auditoria do TCDF e o Manual de Auditoria do TCE-MG, além da Decisão Normativa nº 02/2016 do TCE-MG, que dispõe sobre orientações de Controle Interno aplicáveis aos municípios mineiros. No âmbito municipal, foram analisadas a Lei Orgânica do Município de Campo Belo (2018), a Lei Complementar nº 174/2019 e a Lei Complementar nº 176/2019, que dispõem sobre o Sistema de Controle Interno municipal, e o Decreto nº 6.804/2023. A análise documental permitiu identificar que os manuais de Auditoria Operacional atualmente disponíveis, TCU, TCDF e TCE-MG, foram concebidos para Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) e Tribunais de Contas, com estruturas de equipe, suporte tecnológico e capacidade institucional substancialmente superiores às dos

municípios de pequeno e médio porte. A constatação orientou uma das principais decisões de design do Manual: a simplificação das etapas e instrumentos em relação aos modelos de referência, de modo a tornar o produto aplicável por equipes reduzidas e sem suporte tecnológico especializado. Adicionalmente, a ausência de qualquer regulamento específico de Auditoria Operacional na legislação municipal de Campo Belo, confirmada tanto pela análise documental quanto pelos assessores jurídicos entrevistados, reforçou a natureza pioneira do trabalho no contexto do município estudado. A Lei Orgânica e o princípio constitucional da eficiência (art. 37, CF/1988), contudo, oferecem amparo legal suficiente para a implementação da Auditoria Operacional no município, conforme identificado na pesquisa documental e corroborado pela assessoria jurídica que apoia a área de controle interno.

4.3.3 Como a pesquisa qualitativa (entrevistas) contribuiu para a construção do manual

As entrevistas realizadas com os treze servidores municipais contribuíram de forma determinante para três decisões centrais de construção do Manual, que não decorrem da literatura especializada, mas dos próprios dados empíricos coletados na pesquisa.

- Priorização das três secretarias pesquisadas na Matriz de Risco do Manual: as entrevistas confirmaram que as três secretarias concentram não apenas o maior volume orçamentário (mais de 67% do orçamento municipal em 2025 e 2026, conforme as LOAs), mas também as maiores vulnerabilidades de gestão identificadas nos relatos: dependência de sistemas externos de avaliação na Secretaria 2, implementação de políticas federais sem aderência à realidade local na Secretaria 1 e concentração de convênios e emendas parlamentares de alto impacto na Secretaria 3. A evidência empírica reforça a escolha metodológica do recorte da pesquisa e orienta diretamente a aplicação prioritária do Manual nas áreas de maior materialidade orçamentária e risco institucional.
- Simplificação metodológica do Manual em relação aos modelos de referência: a Controladoria Municipal informou que a área de controle interno é composta por equipe reduzida, tornando impraticável a aplicação integral dos modelos do TCU e do TCE-MG, que pressupõem grandes equipes de auditoria com suporte tecnológico especializado. Assim, a informação empírica orientou a decisão de reduzir o número de etapas, simplificar os instrumentos de coleta e adotar linguagem mais direta no Manual,

diferenciando-o substancialmente dos documentos de referência existentes e tornando-o efetivamente aplicável à realidade de municípios de pequeno e médio porte.

- Validação espontânea da necessidade do Manual pelos próprios entrevistados: sem que a entrevistadora sugerisse qualquer solução, a membro da assessoria jurídica identificou espontaneamente a criação de um manual combinada à capacitação dos servidores como o caminho mais adequado para implementar a avaliação de desempenho de políticas públicas no município. A Controladoria Municipal, por sua vez, afirmou que para a implementação da auditoria operacional, um guia seria importante, descrevendo como produto ideal um passo a passo básico, acompanhado de instruções, modelos e fluxogramas. As falas, produzidas de forma independente e por atores institucionais distintos, corroboram empiricamente a proposta metodológica central desta dissertação.

4.3.4 As três etapas de Préve (2011) na construção do manual: do previsto ao realizado

Esta subseção retoma o Quadro 4, síntese da metodologia de Préve, 2011, e detalha, para cada uma das três etapas previstas pelo autor, o que efetivamente ocorreu na pesquisa e como isso moldou o Manual entregue.

- 1ª etapa – (re)desenho dos processos: a pesquisa documental realizada no Quadro 3, que cobriu onze instrumentos normativos federais, estaduais e municipais, confirmou que os manuais existentes, de órgãos de controle externo federal e estaduais, não foram concebidos para municípios de pequeno e médio porte. Essa constatação determinou o objeto do Manual desde o início: não apenas adaptar formalmente um documento existente, mas construir um instrumento, com linguagem, etapas e instrumentos dimensionados para a realidade de Controladorias Municipais com equipes reduzidas e sem suporte tecnológico especializado.
- 2ª etapa – levantamento de dados: foram realizadas treze entrevistas semiestruturadas com servidores das três secretarias municipais pesquisadas, sendo um Auditor de Controle Interno, três Assessores Jurídicos, três Secretários Municipais e cinco servidores que exercem funções de acompanhamento e avaliação de políticas públicas em suas respectivas secretarias, além da análise documental já descrita. Os achados desta etapa que não estavam previstos na literatura e que mais diretamente influenciaram o Manual foram: a resistência cultural dos servidores permanentes a mudanças, que persiste mesmo após a troca de gestão; a inadequação do modelo top-

down das políticas federais à realidade do município; e a validação espontânea, por parte dos próprios entrevistados, da necessidade de um manual prático com passo a passo e capacitação dos servidores.

- 3ª etapa – Planejamento e formatação do manual: o conteúdo levantado nas etapas anteriores foi estruturado nas seções, modelos e roteiros que compõem o Manual, cuja formatação observou as diretrizes da ABNT e do Manual de Normalização da UFLA. A validação formal do Manual constitui limitação reconhecida desta pesquisa e agenda prioritária para estudos futuros.

4.3.5 Subsídios empíricos para a configuração da equipe e dos instrumentos de coleta de dados do manual

A subseção detalha como os dados empíricos coletados subsidiaram dois elementos operacionais centrais do Manual: a configuração da equipe de auditoria e a estruturação dos instrumentos de coleta de dados.

- Configuração da equipe de auditoria: as evidências de campo revelaram que a área de controle interno opera com uma estrutura de pessoal restrita, composta por equipe reduzida. Diante desse cenário, constatou-se a inviabilidade prática de se executar auditorias operacionais nos moldes preconizados pelos manuais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), os quais pressupõem corpos técnicos altamente especializados por fase e suporte tecnológico dedicado. O diagnóstico foi corroborado pelos assessores jurídicos entrevistados, que apontaram a escassez de recursos humanos e a necessidade de capacitação dos servidores como os principais fatores limitadores para a implementação de mecanismos de avaliação de desempenho na esfera local. Assim, os achados de campo substanciaram a decisão metodológica de delinear, no Manual, uma proposta de equipe mínima de auditoria compatível com a realidade orçamentária e administrativa de Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, preterindo a reprodução de estruturas burocráticas complexas características dos documentos de referência federais e estaduais.
- Instrumentos de coleta de dados: o diagnóstico de campo revelou que a Secretaria Municipal 2 não dispõe de uma metodologia própria para a formulação de metas e indicadores, recorrendo à contratação de consultorias externas para suprir essa lacuna institucional. Identificou-se como gargalo recorrente a dificuldade de manutenção de

registros documentais atualizados e fidedignos, decorrente tanto da dependência de sistemas externos de avaliação (como a consultorias externas especializadas e a sistema de avaliação externa) quanto de distorções em dados censitários federais em relação à especificidade local. Paralelamente, a Controladoria Municipal explicitou que a viabilidade da auditoria operacional na estrutura do município depende de um roteiro procedimental básico, subsidiado por instruções diretivas, modelos padronizados e fluxogramas de processos. Esses achados de campo fundamentaram a decisão metodológica de incorporar ao Manual instrumentos simplificados e autoexplicativos, a exemplo da Matriz de Planejamento de Auditoria e da Matriz de Achados, projetados para operar de forma autônoma em relação a sistemas externos e passíveis de aplicação por estruturas restritas de pessoal, mesmo sem expertise prévia na temática.

Na Secretaria Municipal 3, os relatos de campo evidenciaram a utilização de planilhas eletrônicas descentralizadas para o registro de protocolos e demandas da população, aliadas a relatórios de serviços executados e ao uso do sistema integrado para o controle orçamentário e de empenhos. Os participantes apontaram, contudo, a existência de inconsistências internas no referido sistema, bem como episódios de descontinuidade informacional decorrentes da perda de acervos documentais físicos durante a reforma das instalações da pasta. Os achados de campo reforçaram a necessidade, devidamente incorporada às diretrizes do Manual, de se estabelecerem orientações rígidas sobre a padronização de registros, a salvaguarda e gestão documental, e a garantia de rastreabilidade dos dados orçamentários na esfera municipal.

4.4 Discussão dos resultados à luz do referencial teórico

Os resultados obtidos na pesquisa dialogam de forma direta com os cinco eixos temáticos do referencial teórico, confirmando as premissas da literatura e revelando particularidades do contexto municipal estudado que merecem destaque.

O primeiro ponto de convergência diz respeito à capacidade institucional e à restrição de recursos, discutidas no referencial deste trabalho. Grin, Demarco e Abrucio (2021) apontam que os municípios de pequeno e médio porte enfrentam limitações significativas de equipe, tecnologia e capacidade técnica para a implementação de mecanismos avançados de avaliação de políticas públicas. Os dados coletados em Campo Belo confirmam integralmente esse diagnóstico: a Controladoria do Município opera com uma estrutura de pessoal restrita e carece

de sistema tecnológico próprio para a auditoria operacional, o que inviabiliza a aplicação direta dos modelos concebidos para as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Ingraham (2007) conceitua que a capacidade de gestão pública consiste fundamentalmente na habilidade das administrações de cumprir suas responsabilidades de forma eficiente e eficaz, dimensão que, no cenário local, é severamente constrangida pela ausência de metodologia própria e de recursos humanos qualificados para a avaliação de desempenho.

A análise evidencia, ademais, uma estreita relação entre a dinâmica política local, os ciclos eleitorais e a cultura institucional. A Controladoria Municipal identificou, de forma empírica, que a resistência cultural dos servidores permanentes à mudança persiste mesmo após a alternância de poder na chefia do Executivo. O dado acrescenta uma nuance relevante ao que Spink (2001) identifica sobre a tendência à continuidade das políticas públicas: a descontinuidade ou o travessamento de novas diretrizes não decorre apenas da troca de gestores políticos, mas também de uma cultura organizacional corporativa que tende a rejeitar alterações de protocolo. Meirelles (2013) aponta a descontinuidade administrativa como um dos principais obstáculos à consolidação de políticas municipais de longo prazo, e os dados empíricos desta pesquisa corroboram essa dinâmica, acrescentando a resistência burocrática interna como fator autônomo de obstrução, independente das transições político-partidárias.

Outra convergência crítica refere-se à qualidade e à disponibilidade dos dados em nível local. Jannuzzi (2005) aponta a ausência ou a baixa qualidade de dados analíticos municipais como óbice central para avaliações rigorosas. Alinhada a essa perspectiva, a Secretaria Municipal 2 relatou que os dados do IBGE e os questionários federais distorcem sistematicamente a realidade local, gerando indicadores que não refletem o atendimento efetivo da população. Ademais, a Secretaria Municipal 1 confirmou que as metas federais de vacinação são calculadas com base em estimativas populacionais defasadas, divergentes da demografia real do município. Esses achados de campo confirmam o diagnóstico da literatura sobre a fragilidade das fontes estatísticas secundárias na esfera municipal e justificam a inclusão, no Manual, de orientações específicas sobre coleta e validação de dados locais, em consonância com o que Wholey (1994) preconiza sobre a necessidade de um planejamento consistente para estabelecer relações causais entre atividades, produtos e resultados.

Os resultados também descortinam a fragmentação das políticas públicas e a premente necessidade de articulação intersetorial. Grin, Demarco e Abrucio (2021) afirmam que os problemas coletivos contemporâneos exigem um modelo articulado de atuação setorial,

superando a lógica do isolamento por pastas governamentais. Essa fragmentação ficou ilustrada pelo relato da Secretaria Municipal 2 sobre a necessidade de cruzamento de dados com a Assistência Social para a correção de inconsistências no CadÚnico, bem como pela exposição da membro da assessoria jurídica, que descreveu políticas federais implementadas de forma top-down, sem considerar as especificidades locais. A articulação intersetorial, portanto, emerge das evidências não apenas como princípio teórico, mas como uma necessidade operacional concreta demandada pelos próprios gestores da ponta.

Finalmente, no que tange especificamente à Auditoria Operacional, os dados empíricos revelaram o desconhecimento prévio dos entrevistados acerca do instrumento, confirmação direta do que Lonsdale (2011) identifica sobre a penetração ainda incipiente da auditoria de desempenho em parte das administrações públicas. Após exposição conceitual prévia, contudo, todos os participantes reconheceram a relevância e a aderência da ferramenta ao contexto municipal, e três deles identificaram espontaneamente a necessidade de um manual prático associado à capacitação técnica como o caminho adequado para institucionalizar a avaliação de desempenho. Logo, o achado converge com a literatura, que aponta a Auditoria Operacional como instrumento consolidado em democracias avançadas, com origem na Europa, Austrália e América do Norte entre as décadas de 1970 e 1980, conforme Lonsdale (2011) e Shand e Anand (1996) , mas ainda incipiente na administração municipal brasileira, sobretudo em entes de menor porte. A aderência entre o diagnóstico da literatura e as evidências empíricas desta pesquisa robustece a relevância do Manual de Auditoria Operacional para Municípios como uma contribuição prática, oportuna e fundamentada ao fortalecimento do controle interno municipal no país.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo geral analisar como as limitações institucionais e operacionais das secretarias de um município de pequeno porte subsidiam a proposição de uma metodologia de auditoria operacional voltada à avaliação de políticas públicas em âmbito municipal. Para sua consecução, foi necessário, antes de tudo, diagnosticar empiricamente os fatores institucionais, organizacionais e operacionais que influenciam a gestão das políticas públicas no município, identificar as percepções e dificuldades dos próprios gestores municipais e mapear os referenciais normativos e metodológicos de Auditoria Operacional vigentes, de modo a avaliar sua adaptabilidade à realidade local.

A pesquisa de campo realizada, sistematizada nas cinco categorias de análise apresentadas na Seção 4, constitui resultado tão relevante quanto o próprio Manual. Ao revelar, a partir de dados primários coletados junto aos atores institucionais do município, especificidades que superaram as previsões do projeto original, a investigação empírica produziu conhecimento contextualizado e atualizado sobre as limitações institucionais e operacionais das secretarias municipais investigadas, conhecimento que moldou diretamente as escolhas de design do produto técnico e que, conforme se argumenta adiante, possui alcance que transcende o contexto local estudado. A consolidação dessa proposta permitiu o alcance dos objetivos delineados, à medida que o Manual de Auditoria Operacional para Municípios foi diretamente moldado pelos achados de campo, que enriqueceram a compreensão do fenômeno e determinaram escolhas de design que diferenciam substantivamente este instrumento dos modelos de referência existentes.

O Manual foi construído a partir da metodologia de três etapas proposta por Préve (2011), redesenho dos processos, levantamento de dados e planejamento e formatação, combinando pesquisa documental de instrumentos normativos nas esferas federal, estadual e municipal com treze entrevistas semiestruturadas realizadas com servidores das secretarias pesquisadas, da assessoria jurídica e da área de controle interno do município estudado. Conforme Chinelato (1997), manuais consistem em conjuntos de normas, instruções e documentos sobre políticas, diretrizes e sistemáticas operacionais e, segundo

Araújo (2005), sua utilização permite o agrupamento de informações sistematizadas e criteriosamente segmentadas, demonstrando ser um facilitador do funcionamento institucional. A escolha metodológica de construir o instrumento a partir dos próprios atores institucionais do município, submetendo os dados coletados à análise categorial de conteúdo proposta por Bardin (2016), foi determinante para a qualidade e a aderência do produto entregue à realidade investigada, conferindo-lhe fundamentação empírica que os documentos de referência existentes, elaborados a partir de experiências de Entidades Fiscalizadoras Superiores, não possuem.

5.1 Contribuições do estudo

A principal contribuição deste trabalho é de natureza prática: a produção de um instrumento metodológico adaptado à realidade das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, preenchendo uma lacuna normativa identificada na análise comparativa de onze instrumentos de referência nas esferas federal, estadual e municipal. Do ponto de vista empírico, o estudo documenta, com dados primários coletados *in loco*, a ausência institucionalizada de mecanismos de avaliação de desempenho — fenômeno que a literatura havia identificado de forma teórica e agregada, mas que esta pesquisa confirma em nível local com treze entrevistas semiestruturadas.

Do ponto de vista metodológico, a pesquisa propõe uma adaptação do ciclo de Auditoria Operacional às condições institucionais específicas dos municípios — não como simplificação, mas como ressignificação das etapas e instrumentos para contextos de equipe reduzida, ausência de sistema tecnológico próprio e risco permanente de descontinuidade administrativa. Do ponto de vista teórico, os dados confirmam as proposições de Grin, Demarco e Abrucio (2021) sobre os obstáculos à gestão municipal, ao mesmo tempo em que avançam ao traduzir esse diagnóstico em produto técnico aplicável.

5.2 A pesquisa empírica e sua relação com os objetivos específicos

A análise de conteúdo das treze entrevistas, com base em Bardin (2016), resultou em cinco categorias analíticas que sintetizam o panorama da gestão de políticas públicas no município estudado: ausência de avaliação autônoma de resultados, capacidade institucional limitada, resistência cultural e inadequação das políticas federais ao contexto local, baixa qualidade e disponibilidade dos dados municipais, e reconhecimento espontâneo da necessidade de manual e capacitação. Os dados empíricos coletados responderam diretamente aos quatro objetivos específicos da pesquisa, conforme sintetizado no Quadro 7.

É importante destacar que a pesquisa de campo não teve como função apenas subsidiar a construção do Manual: ela constitui, em si mesma, um resultado científico autônomo. A validação mais significativa da proposta veio dos próprios entrevistados: sem qualquer indução, servidores de secretarias distintas identificaram espontaneamente o manual prático com roteiro procedimental e a capacitação dos servidores como o caminho mais adequado para implementar a avaliação de políticas públicas no âmbito municipal, confirmando a pertinência e a oportunidade do produto técnico produzido.

Quadro 7 – Resultados alcançados por objetivo específico da pesquisa

Objetivo Específico	Resultado Alcançado	Seção
<i>OE1 — Diagnosticar os fatores institucionais, organizacionais e operacionais que influenciam a gestão e execução das políticas públicas nas secretarias pesquisadas.</i>	Identificados seis fatores estruturais: equipe reduzida, ausência de sistema tecnológico, baixa qualidade dos dados, resistência cultural, risco de descontinuidade política e ausência de poder sancionatório. Sistematizados na seção 3.2 do Manual.	4.2 Categorias 2 e 3
<i>OE2 — Identificar as percepções, necessidades e dificuldades dos gestores no que diz respeito à avaliação de resultados e à interação com o controle interno.</i>	Evidenciada a ausência de mecanismo autônomo de avaliação em todas as secretarias. A Categoria 5 revelou reconhecimento espontâneo da necessidade do instrumento pelos próprios gestores.	4.2 Categorias 1 e 5

<i>OE3 — Mapear os referenciais normativos e as diretrizes metodológicas de Auditoria Operacional vigentes, avaliando a adaptabilidade à realidade municipal.</i>	Analisados onze instrumentos normativos. Identificadas lacunas: linguagem de Tribunais de Contas, ausência de instrumentos simplificados e premissa de equipes especializadas. Adaptações incorporadas às seções 1 a 3 do Manual.	3 — Metod. Manual 1–3
<i>OE4 — Sistematizar uma versão de Manual de Auditoria Operacional para municípios de pequeno e médio porte.</i>	Produzido o Manual com quatro fases do ciclo, instrumentos simplificados (Matriz de Risco, Matriz de Planejamento, Matriz de Achados, modelos de relatórios), glossário com 23 termos, checklists de fase e caixas de erros comuns.	Manual produto técnico

5.3 Replicabilidade do Manual e alcance além do município estudado

Um dos resultados mais relevantes desta pesquisa, do ponto de vista de sua contribuição científica e prática, reside na replicabilidade do Manual produzido. As cinco categorias de análise identificadas nas entrevistas realizadas, ausência de avaliação de resultados, capacidade institucional limitada, resistência cultural e inadequação das políticas federais ao contexto local, baixa qualidade e disponibilidade dos dados municipais, e reconhecimento espontâneo da necessidade de um instrumento prático, não constituem particularidades exclusivas do município estudado. Ao contrário, refletem obstáculos estruturais amplamente documentados na literatura sobre a gestão pública municipal brasileira, identificados pelos autores citados ao longo deste trabalho em contextos municipais distintos e diversificados.

O alinhamento entre os achados empíricos locais e os diagnósticos da literatura sobre municípios brasileiros em geral reforça, de forma consistente, a hipótese de que as condições que tornaram necessário e viável o Manual no município estudado estão presentes em proporção significativa dos municípios brasileiros de pequeno e médio porte. A lógica da replicabilidade é direta: se os obstáculos que justificam o instrumento são estruturais e generalizáveis, o instrumento construído para superá-los também deve sê-lo. Conforme Yin (1984), a replicabilidade analítica, a capacidade de generalizar conclusões de um estudo de

caso para outros contextos com características similares, não depende de representatividade amostral, mas da solidez teórica e empírica da proposição. As cinco categorias empíricas desta pesquisa buscam atender a esta premissa: demonstram que o diagnóstico local não é idiossincrático, mas expressão de um padrão mais amplo de fragilidade institucional do controle interno municipal brasileiro.

Assim, a replicação do Manual em outros municípios exigirá ajustes pontuais às particularidades de cada contexto, legislação local, estrutura administrativa, cultura organizacional específica e disponibilidade de dados. O Manual foi, contudo, deliberadamente construído para acomodar essa variação: seus instrumentos, a Matriz de Risco, a Matriz de Planejamento, a Matriz de Achados e os modelos de relatório, são suficientemente flexíveis para serem adaptados a diferentes objetos de auditoria, diferentes secretarias e diferentes portes municipais, sem que sua lógica metodológica central seja comprometida. Essa flexibilidade estrutural é, ela própria, produto do diagnóstico empírico: ao identificar que os municípios enfrentam condições heterogêneas de dados, pessoal e tecnologia, a pesquisa orientou a construção de instrumentos que funcionem mesmo na ausência de condições ideais.

5.4 Limitações do estudo e agendas para pesquisas futuras

Reconhece-se como limitação metodológica do estudo a ausência de uma etapa formal de validação do Manual posterior à sua aplicação efetiva em um ciclo completo de auditoria operacional. A superação dessa limitação constitui agenda prioritária para pesquisas futuras, conforme detalhado a seguir. Assim, para pesquisas futuras, sugerem-se quatro agendas prioritárias voltadas ao desdobramento e à consolidação dos resultados alcançados no estudo.

A primeira agenda consiste na aplicação-piloto do Manual em uma política pública específica do município estudado, preferencialmente nas áreas de maior disponibilidade de dados e maturidade institucional dos interlocutores identificados na pesquisa. A aplicação permitirá aferir a operacionalidade do instrumento em condições reais de auditoria, identificar eventuais lacunas entre o procedimento prescrito e a prática efetiva, coletar avaliações críticas dos próprios usuários e consolidar versões aprimoradas do produto com base na experiência aplicada. Trata-se, conforme Wholey (1994), da condição necessária para que um instrumento de avaliação seja considerado verdadeiramente validado: a demonstração de que produz

resultados úteis quando aplicado em contexto real, e não apenas quando avaliado em abstrato. Essa agenda responde diretamente à limitação metodológica reconhecida nesta pesquisa, a ausência de uma etapa formal de validação posterior à construção do Manual, e constitui o passo seguinte natural para a consolidação deste produto técnico como referência para Controladorias Municipais de pequeno e médio porte.

A segunda agenda propõe a replicação da metodologia em outros municípios de porte similar, com o intuito de verificar a aderência do instrumento a diferentes contextos institucionais e avançar na construção de um referencial de auditoria de desempenho adaptado à realidade local brasileira. Essa replicação contribuirá para o fortalecimento das institucionalidades intermunicipais defendido por Grin, Demarco e Abrucio (2021) e permitirá testar empiricamente a hipótese de replicabilidade discutida nesta seção, verificando em que medida as cinco categorias identificadas no município estudado se confirmam em outros contextos e em que medida o Manual, com ajustes pontuais, é capaz de responder a essas condições. A terceira linha de ação direciona-se à estruturação de um programa contínuo de capacitação de servidores para a operacionalização do Manual, dado que a carência de formação técnica em avaliação de desempenho emergiu como um dos principais fatores limitadores nas secretarias pesquisadas. Conforme Fleury (2006), essa lacuna correlaciona-se diretamente à necessidade de adaptação do aparato estatal para a garantia da eficácia social, e nenhum instrumento metodológico, por mais bem construído que seja, produz resultados sustentáveis sem que os servidores que o utilizarão disponham da formação técnica necessária para fazê-lo. A quarta agenda, por fim, propõe investigar especificamente a dimensão cultural da resistência à mudança identificada nesta pesquisa como fator autônomo de descontinuidade das políticas municipais. A nuance empírica identificada, de que são os servidores permanentes, e não apenas a alternância de gestão, os principais vetores de resistência à inovação metodológica, representa uma contribuição teórica que merece investigação aprofundada em outros contextos, de modo a verificar sua generalidade e a identificar as condições sob as quais essa resistência pode ser superada de forma sustentada.

5.5 Síntese conclusiva

Ao término deste estudo, constata-se que a Auditoria Operacional representa não apenas uma alternativa técnica para a administração pública local, mas uma necessidade institucional

premente, especialmente nos municípios de pequeno e médio porte, onde a ausência de metodologia adaptada perpetua o ciclo de gestão sem avaliação e execução sem aprendizado.

O Manual produzido como produto técnico desta pesquisa oferece um instrumento concreto para romper esse ciclo. Ao orientar o auditor municipal nas quatro fases da Auditoria Operacional, Planejamento, Execução, Relatório e Monitoramento, o Manual contribui diretamente para que os municípios avaliem a economicidade de suas contratações, a eficiência na execução dos serviços, a eficácia no alcance das metas e a efetividade dos impactos entregues à população. Esses quatro critérios, consagrados nas normas internacionais da INTOSAI (2019) e adotados como eixo estruturador deste Manual, constituem o padrão de desempenho que a Auditoria Operacional persegue e que este instrumento torna acessível ao controlador municipal, independentemente de sua estrutura de pessoal ou capacidade tecnológica.

A pesquisa empírica que subsidiou a construção do Manual revelou que a demanda por esse tipo de instrumento é real, urgente e amplamente reconhecida pelos próprios servidores municipais. O Manual não esgota o desafio, mas consolida-se como um primeiro passo prático e aplicado, construído a partir das necessidades reais dos municípios de pequeno e médio porte e com potencial de replicação em contextos institucionais similares em todo o Brasil.

REFERÊNCIAS

ALVES, T.; PASSADOR, C. S. Educação pública no Brasil: condições de oferta, nível socioeconômico dos alunos e avaliação. São Paulo: Annablume, 2011.

AQUINO, Aline Aparecida e IMONIANA, Joshua Onome. Contabilidade forense e perícia contábil: um estudo fenomenográfico. 2017, Anais.. São Paulo: TECSI/EAC/FEA/USP, 2017.

Disponível em:
<http://www.contecsi.fea.usp.br/envio/index.php/contecsi/14CONTECSI/paper/view/4555/288>
1. Acesso em: 12 jun. 2025.

ARAÚJO, Luis Cesar G de. Organização, sistemas e métodos e as tecnologias de gestão organizacional. São Paulo: Atlas, 2005. (v. 1)

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

BAUER, Martin; GASKELL, George. Pesquisa Qualitativa com Texto, Imagem e Som. Tradução de Pedrinho Guareschi. 13 ed. Petrópolis: Vozes, 2015. 516 p.

BRANDÃO, Carlos R.; STRECK, Danilo R. (Org.). Pesquisa participante: o saber da partilha. São Paulo: Ideias & Letras, 2006

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28 jul 2024.

BRASIL, Ministério da Transparência; CGU, Controladoria-Geral da União (CGU). Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>. Acesso em: 28 de jul. 2024.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem Direito e políticas públicas. Revista Estudos Institucionais, Rio de Janeiro, v. 5, nº 3, p. 791-832, set./dez. 2019.

CAMPO BELO. Lei Complementar nº 174, de 13 de novembro de 2019. Disponível em: <https://campobelo.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/8/item/2/tipo/1>. Acesso em: 15 jul 2024.

CAMPO BELO. Lei Complementar nº 176, de 12 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://campobelo.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/8/item/2/tipo/1>. Acesso em 15 jul 2024.

CAMPO BELO. DECRETO Nº 6.804, DE 26 DE JANEIRO DE 2023. Disponível em: <https://campobelo.atende.net/?pg=transparencia#!/grupo/8/item/2/tipo/1>. Acesso em 22 jul 2024.

CAMPO BELO. Lei nº 4.281, de 26 de dezembro de 2024. Estima a receita e fixa a despesa do orçamento fiscal do Município de Campo Belo-MG, para o exercício financeiro de 2025. Campo Belo: Prefeitura Municipal de Campo Belo, 2024.

CAMPO BELO. Lei nº 4.410, de 29 de dezembro de 2025. Estima a receita e fixa a despesa do orçamento fiscal do Município de Campo Belo-MG, para o exercício financeiro de 2026. Campo Belo: Prefeitura Municipal de Campo Belo, 2025.

CHINELATO FILHO, J. A arte de organizar para informatizar. Rio de Janeiro: L.T.C., 1993

COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; LOLLI, Eduardo Henrique; BITENCOURT, Caroline Muller. Políticas públicas e constitucionalismo contemporâneo crítico: sistematizações para subsidiar análises em Direito e políticas públicas. Sequência Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 43, n. 90, p. 1–54, 2022. DOI: 10.5007/2177-7055.2022.e86761. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/86761>. Acesso em: 31 jul. 2024.

COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando. Avaliação de Projetos Sociais. Petrópolis: Vozes, 1994

COSTA, F. L. da; CASTANHAR, J. C. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 37, n. 5, p. 969 a 992, 2003. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6509>. Acesso em: 20 mar. 2025.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DISTRITO FEDERAL (BRASIL). Tribunal de Contas. *Manual de Auditoria e demais fiscalizações – parte geral*. Brasília: TCDF, 2020.

DRAIBE, S. M. Avaliação de implementação: esboço de uma metodologia de trabalho em políticas públicas. In: BARREIRA, M. C. R. N.; CARVALHO, M. C. B. (Org.). *Tendências e perspectivas na avaliação de políticas e programas sociais*. São Paulo: IEE/PUC-SP, 2001. p. 13-42.

EVALPARTNERS. *Global Evaluation Agenda 2016-2020*. 2015.

FARIA, C. A. P. Implementação: ainda o “elo perdido” da análise de políticas públicas no Brasil?. *Revista Debates*, 2005.

FLEURY, Sônia. Democracia, descentralização e desenvolvimento. In: FLEURY, Sônia (Org.). *Democracia, descentralização e desenvolvimento: Brasil e Espanha*. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

FREY, Klaus. Políticas públicas: um debate conceitual e reflexões referentes à prática da análise de políticas públicas no Brasil. *Planejamento e políticas públicas*, São Paulo, n. 21, p. 210-259, jun. 2000.

GERTON, Larry N. *Public Policy Making: Process and Principles*. 3rd. ed. Armonk: M.E. Sharpe, 2010.

GIARETTA, J. B. Z.; FERNANDES, V.; PHILIPPI JR., A. Desafios e condicionantes da participação social na gestão ambiental municipal no Brasil. *Organizações & Sociedade*, v. 19, n. 62, p. 117-134, 2012.

GRIN, E. J.; DEMARCO, D. J.; ABRUCIO, F. L. (Eds.). *Capacidades estatais municipais: o universo desconhecido no federalismo brasileiro*. Porto Alegre: Editora da UFRGS/CEGOV, 2021.

GRÜNE, C. *Participação cidadã na gestão pública*. São Paulo: Saraiva, 2012.

HERMIDA, Patrícia Madalena Vieira; ARAÚJO, Izilda Esmênia Muglia. Elaboração e validação do instrumento de enfermagem. *Revista Brasileira de Enfermagem*. Brasília, v.59, n.3 – p. 314- 320, mai-jun, 2006.

HOLANDA, Nilson. *Avaliação de programas. Conceitos básicos sobre a avaliação “ex post” de programas e projetos*. Fortaleza: ABC Editora, 2006.

IBRAOP. Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas. *Manual de auditoria de Obras Públicas e Serviços de Engenharia*. Santa Catarina: 2019. 114p. Disponível em: <http://www.ibraop.org.br/wp-content/uploads/2019/07/Manual-de-Aud-de-Obras-e-Serv-de-Eng.pdf>. Acesso em: 23 out. 2025.

IBAM — Instituto Brasileiro de Administração Municipal. *Manual do Prefeito*. 14. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2013. Disponível em: <https://www.ibam.org.br>. Acesso em: 23 de out. 2025.

INGRAHAM, P. W. (Ed.). *In Pursuit of performance: management systems in state and local government*. Baltimore: The John Hopkins University Press, 2007.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 300: princípios fundamentais de auditoria operacional. In: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI): princípios fundamentais de auditoria (nível 3)*. Brasília: TCU, 2015. Disponível em:

<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D3169CE015D56CC4DE61545>. Acesso em: 28 jul. 2024.

JANNUZZI, Paulo de Martino. Indicadores sociais no Brasil: conceitos, fontes de dados e aplicações para formular e avaliar políticas públicas, e elaborar pesquisas sociais. Campinas: Editora Alínea, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

KEPNER, Charles H.; TREGOE, Benjamin B. O administrador racional. São Paulo: Atlas, 1981.

KINGDON, John. Agendas, alternatives, and public policies. New York: Logman. 1995.

LI, J.; BAO, C.; WU, D. How to design rating schemes of risk matrices: a sequential updating approach., Hoboken, v. 38, n. 1, p. 99-117, Apr. 2017.

LOBO GOMES, F.; BEZERRA SAMPAIO, T. O controle da administração pública e o conflito entre as decisões do TCU e as deliberações do CNJ. Revista de Direito Administrativo, v. 280, n. 1, p. 159-182, 2021.

LONGO, C. G. Manual de auditoria e revisão de demonstrações financeiras. São Paulo: Atlas, 2011.

LONSDALE, J. Introduction. In J. Lonsdale, P Wilkins, & T Ling. (Eds.). Performance auditing: contributing to accountability in democratic government (pp. 1-21). Cheltenham, England: Edward Elgar. 2011.

LOUREIRO, M. R.; TEIXEIRA, M. A. C.; MORAES, T. C. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 739-772, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 33ª Edição. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Dêlcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. Malheiros Editores. São Paulo, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO, G. L. S.; PASSOS, G. O. Auditoria operacional do TCU no ensino médio: federalismo de cooperação? Revista do Serviço Público, v. 69, n. 3, p. 559-584, 2018.

MENICUCCI, Telma. Políticas de esporte e lazer: o estado da arte e um objeto em construção. In: ISAYAMA, Helder; LINHALES, Meily (Orgs.). Avaliação de políticas e políticas de avaliação: questões para o esporte e o lazer. Belo Horizonte: UFMG, 2008

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. Manual de auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: TCEMG, 2013.

MINAS GERAIS. Decisão Normativa TCEMG nº 02/2016. Disponível em: <http://tcelegis.tce.mg.gov.br>. Acesso em: 21 jul 2024.

OLIVEIRA JÚNIOR, Antonio José Saraiva de; GOMES, Arnaldo Ribeiro; MACHADO, Guilherme de Vasconcellos. Metodologia de auditoria com foco em processo e risco. Revista do TCU, Brasília, n. 132, p. p. 28–37, 2015. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/249>. Acesso em: 12 jun. 2025.

OLIVEIRA, Licurgo Joseph Mourão; FILHO, Gélzio Gonçalves Viana. Matriz de risco, seletividade e materialidade: paradigmas qualitativos para a efetividade das Entidades de Fiscalização Superiores. Revista do TCU. Brasília, v.1, n. 116, set/dez 2009. ISSN 0101-1090

OLLAIK, Lelia Giandoni; ZILLER, Henrique Moraes. Concepções de validade em pesquisas qualitativas. Educação e Pesquisa, São Paulo, v.38, n.1, 229-241, 2012.

PACHECO JUNIOR, A. M.; MENDES, C. J. L. Qualis de produção técnica: desenvolvimento de métricas para manuais. *Revista do Colégio Brasileiro de Cirurgiões*, Rio de Janeiro, v. 42, supl. 1, p. 87-88, 2015. Disponível em: http://old.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-69912015000800087&lng=pt&nrm=iso. Acesso em: 12 abr. 2025.

PATTON, Michael Quinn. *Qualitative Research & Evaluation Methods*. 4. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2015.

PAULA, A. P. P. *Por uma nova gestão pública: limites e potencialidades da experiência contemporânea*. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

PRÉVE, Altamiro Damian. *Organização, sistemas e métodos*. 2. ed. rev. atual. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2011.

PRITTWITZ, Volker von. *Politikanalyse*. Opladen: Leske + Budrich, 1994.

RAEDER, Savio Túlio Oselieri. Ciclo de políticas: uma abordagem integradora dos modelos para análise de políticas públicas. *Revista Perspectivas em Políticas Públicas*, Belo Horizonte, vol. VII, nº 13, p. 121-146, jan./ jun. 2014.

RAMOS, M. P.; SCHABBACH, L. M. O estado da arte da avaliação de políticas públicas: conceituação e exemplos de avaliação no Brasil. *Revista de Administração Pública*, v. 46, n. 5, p. 1.271-1.294, 2012.

RODRIGUES, V. Programa Brasil Quilombola: um ensaio sobre a política pública de promoção da igualdade racial para comunidades de Quilombos. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 15, n. 57, p. 263-272, 2010.

SANO, H.; MONTENEGRO FILHO, M. J. F. As técnicas de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade na gestão pública e sua relevância para o desenvolvimento social e das ações públicas. *Desenvolvimento em Questão*, v. 11, n. 22, p. 35-61, 2013.

SANTOS, B. S.; AVRITZER, L. Para ampliar o cânone democrático. In: SANTOS, Boaventura de Sousa (Org.). Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa. 2. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003, p. 39-82.

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

SCRIVEN, M. Evaluation thesaurus. 4. ed. Newbury Park: Sage, 1991

SECCHI, Leonardo. Políticas públicas: conceito, esquemas de análise e casos práticos. 2. ed. São Paulo, SP: Cengage Learning, 2013.

SERPA, S. M. H. C. Para que avaliar? Identificando a Tipologia, os Propósitos e a Utilização das Avaliações de Programas Governamentais no Brasil. 2010. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2010.

SEVERINO, A. J. Metodologia do Trabalho Científico. São Paulo, SP: Cortez, 2007

SHAND, D; & ANAND, P. Performance auditing in the public sector: approaches and issues in OECD member countries. In Organisation for Economic Co-Operation and Development. Performance auditing and the modernisation of government (pp. 57-78). Paris, France: Puma. 1996

SHULHA, L. M.; COUSINS, J. Evaluation use: theory, research, and practice since 1986. Evaluation Practice, v. 18, n. 3, p. 195-209, 1997.

SILVA, Tiago Monteiro da. Matrizes de risco como mecanismo de planejamento de auditorias de tecnologia da informação e comunicação: seleção de sistemas governamentais. Revista Controle - Doutrina e Artigos, Fortaleza, CE, Brasil, v. 17, n. 2, p. 422-444, 2019. DOI: 10.32586/rcda.v17i2.543. Disponível em:

<https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/543..> Acesso em: 12 jun. 2025.

SILVEIRA, Irmã M. M. A descentralização da política de assistência social no Ceará: caminhos e descaminhos. 2007. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2007.

SOUZA, C. Políticas públicas: uma revisão da literatura. Sociologias, n. 16, p. 20-45, 2006.

SPINK , Peter Kevin. Continuidade e Descontinuidade Administrativa: uma análise de fatores que contribuem para a manutenção de programas, projetos e atividades públicas de êxito em governos locais brasileiro. 2001. Relatório de Pesquisa nº 60/2001. EAESP/FGV/NPP - NÚCLEO DE PESQUISAS E PUBLICAÇÕES. Disponível: Continuidade e Descontinuidade Administrativa: uma Análise de Fatores que Contribuem para a Manutenção de Programas, Projetos e Atividades Públicas de Êxito em Governos Locais Brasileiro | FGV EAESP Pesquisa. Acesso em: 13 abr. de 2025

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) – ISSAI em português. Brasília, DF: TCU, 2020a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle>.

TCU – TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de Auditoria Operacional. Brasília, DF: TCU, 2020b. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 03 abr. 2025.

TELES, Adão Sérgio do Nascimento. Manual organizacional: elaboração, implantação e gestão. Curitiba: Juruá, 2014.

THIOLLENT, M. Metodologia de pesquisa-ação. São Paulo: Saraiva, 2009.

VELOSO, J. F. A. et al. Uma visão inicial dos subsistemas da gestão pública municipal. In: VELOSO, J. F. A. et al (Orgs.). Gestão municipal no Brasil: um retrato das prefeituras. Brasília, DF: Ipea, 2011. 11-40 p.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

WHOLEY, Joseph S.; HATRY, Harry P.; NEWCOMER, Kathryn E. (Eds.). Handbook of practical program evaluation. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1994.

WORTHEN, B.; SANDERS, J.; FITZPATRICK, J. Avaliação de programas: concepções e práticas. São Paulo: Editora Gente, 2004.

YIN, Robert K. Case study research: design and methods. Thousand Oaks: Sage, 1984.

APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA PARA ELABORAÇÃO DO MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL

Roteiro – Entrevista para Elaboração do Manual de Auditoria Operacional Municipal

Objetivo do roteiro: Coletar informações detalhadas sobre as práticas de avaliação de políticas públicas, a percepção dos gestores sobre a auditoria operacional e identificar elementos práticos que subsidiem a elaboração de um manual aplicável à realidade municipal.

Introdução: "Esta pesquisa busca entender como a Auditoria Operacional pode ser uma ferramenta eficaz para avaliar e aprimorar as políticas públicas no município estudado. Para isso, estamos desenvolvendo um manual prático e gostaríamos muito de contar com sua valiosa experiência e percepções."

Bloco 1 - Caracterização e Contexto da Política Pública

Quais são as principais políticas públicas atualmente sob a responsabilidade da sua Secretaria? Por favor, liste-as e, se possível, dê uma breve descrição de cada uma.

Quais foram os principais fatores motivadores que levaram à implementação dessas políticas (ex: diagnóstico de necessidades, demanda social, cumprimento de plano de governo, legislação)? Houve alguma demanda específica da população ou determinação legal?

Essa política teve origem em gestões anteriores ou foi introduzida/reformulada na gestão atual?

Há intenção de continuidade a longo prazo ou planos de reformulação para as políticas atuais?

Bloco 2 - Papel do Gestor e Estruturas de Avaliação

Qual é o seu papel e nível de envolvimento no ciclo de vida dessas políticas públicas (formulação, execução, monitoramento, avaliação)? Como sua função se relaciona com a avaliação e o aprimoramento contínuo dessas iniciativas?

Há equipes ou estruturas dedicadas especificamente à avaliação de políticas públicas em sua Secretaria? Se sim, como são organizadas e quais são suas principais responsabilidades? Se não, como essa função é distribuída?

Bloco 3 - Métodos e Desafios na Avaliação de Políticas Públicas

Quais métodos, ferramentas ou indicadores específicos são atualmente utilizados pela Secretaria para avaliar a eficiência, eficácia e economicidade das políticas públicas? Por favor, descreva como eles funcionam na prática. Existem desafios na coleta, análise ou interpretação desses dados e indicadores?

Quando a avaliação é realizada, quais critérios objetivos e subjetivos são geralmente considerados para determinar seu sucesso ou fracasso (ex: cobertura, impacto social, custo-benefício, satisfação do público)? Pode dar exemplos práticos?

Como a avaliação é organizada e executada (ex: frequência, responsáveis, etapas do processo)? Na sua experiência, quais são os principais entraves ou desafios enfrentados na avaliação das políticas públicas em sua Secretaria? (Ex: falta de dados, resistência interna, complexidade das políticas, recursos limitados, etc.).

Bloco 4 - Participação Social e Critérios de Sucesso

O feedback dos cidadãos atendidos ou beneficiados pela política é considerado no processo de avaliação? De que forma esse feedback é coletado e utilizado para aprimoramento das políticas? Além dos critérios já mencionados, quais outros elementos ou resultados são utilizados para considerar uma política pública bem-sucedida ou malsucedida na prática? Pode nos dar exemplos de políticas que a Secretaria considera um sucesso e outras que enfrentaram maiores desafios, e o porquê?

Bloco 5 - Percepção sobre Auditoria Operacional

O(a) senhor(a) já ouviu falar em Auditoria Operacional (ou auditoria de desempenho)? Se sim, qual é sua compreensão sobre ela?

Ao considerar a Auditoria Operacional como uma ferramenta para a avaliação e aprimoramento das políticas públicas, qual sua opinião sobre sua utilidade, aplicabilidade e possíveis limitações no contexto municipal?

Em sua opinião, quais seriam os principais benefícios da adoção da Auditoria Operacional para as políticas da sua Secretaria?

Que tipo de informações, diretrizes ou orientações seriam mais úteis para a sua Secretaria em um manual prático de Auditoria Operacional?

APÊNDICE B – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)

UNIVERSIDADE FEDERAL DE LAVRAS

PRÓ-REITORIA DE PESQUISA

COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA COM SERES HUMANOS - COEP

Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE

Prezado(a) Senhor(a), você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa de forma totalmente voluntária da Universidade Federal de Lavras. Antes de concordar, é importante que você compreenda as informações e instruções contidas neste documento. Será garantida, durante todas as fases da pesquisa: sigilo; privacidade; e acesso aos resultados.

I - Título do trabalho experimental:

Auditoria Operacional como mecanismo de avaliação de políticas públicas em pequenos e médios municípios: a proposta de um manual

Pesquisador(es) responsável (is): Regiane Braz Ribeiro Guedes

Cargo/Função: Controlador do Município

Instituição/Departamento: Prefeitura Municipal de Campo Belo-MG, Controladoria do Município

Telefone para contato: 37 999374289

Local da coleta de dados: Prefeitura Municipal de Campo Belo-MG

II - OBJETIVOS

Elaborar um Manual de Auditoria Operacional Municipal, com diretrizes para a adoção da auditoria de desempenho na avaliação e aprimoramento de políticas e programas públicos municipais.

III - JUSTIFICATIVA

A proposição da elaboração de um manual de Auditoria Operacional para o município de Campo Belo-MG justifica-se pela necessidade de sistematização de diretrizes, procedimentos e orientações metodológicas que orientem a atuação da Controladoria Municipal.

IV - PROCEDIMENTOS DO EXPERIMENTO

A pesquisa é qualitativa e não intervencionista, sem realização de experimentos ou exames. A amostra será composta por servidores públicos municipais que ocupam cargos de gestão. Os dados serão coletados por meio de entrevistas semiestruturadas, com duração média de 30 a 60 minutos.

Será garantido o anonimato e o sigilo das informações.

V - RISCOS ESPERADOS

A presente pesquisa apresenta risco mínimo, limitado a possíveis desconfortos relacionados à exposição de opiniões profissionais sobre práticas administrativas e de avaliação de políticas públicas.

Para minimizar qualquer desconforto, serão adotadas as seguintes medidas:

- As entrevistas não exigem identificação nominal e as respostas serão tratadas de forma anônima e confidencial;
- Nenhuma fala ou informação individual será atribuída a participantes ou órgãos específicos;
- Os dados coletados serão utilizados exclusivamente para fins acadêmicos e apresentados de forma agrupada;
- A participação é voluntária, podendo o(a) participante interromper ou desistir da entrevista a qualquer momento, sem qualquer prejuízo funcional ou pessoal.

VI - BENEFÍCIOS

A elaboração do Manual de Auditoria Operacional, seguindo critérios estabelecidos pela literatura nacional e internacional, permitirá a condução dos trabalhos pelos agentes administrativos orientada por princípios, procedimentos, conceitos compatíveis com as legislações da administração pública, bem como diretrizes globais de auditoria.

VII - CRITÉRIOS PARA SUSPENDER OU ENCERRAR A PESQUISA

Não foram identificados critérios para suspender ou encerrar a pesquisa.

VIII - CONSENTIMENTO PÓS-INFORMAÇÃO

Após convenientemente esclarecido pelo pesquisador e ter entendido o que me foi explicado, consinto em participar do presente Projeto de Pesquisa.

Lavras, ____ de _____ de 20 ____.

Nome (legível) / RG

Assinatura

ATENÇÃO! Por sua participação, você não terá nenhum custo, nem receberá qualquer vantagem financeira; será ressarcido de despesas que eventualmente ocorrerem; será indenizado em caso de eventuais danos decorrentes da pesquisa; e terá o direito de desistir a qualquer momento, retirando o consentimento sem nenhuma penalidade e sem perder quaisquer benefícios. Em caso de dúvida quanto aos seus direitos, escreva para o Comitê de Ética em Pesquisa em seres humanos da UFLA. Endereço - Campus Universitário da UFLA, Pró-reitoria de pesquisa, COEP, caixa postal 3037. Telefone: 3829-5182.

5Este termo de consentimento encontra-se impresso em duas vias, sendo que uma cópia será arquivada com o pesquisador responsável e a outra será fornecida a você.

No caso de qualquer emergência entrar em contato com o pesquisador responsável no Departamento de Administração Pública - Mestrado Profissional. Telefones de contato: 037999374289.



REGIANE BRAZ RIBEIRO GUEDES

APÊNDICE C – MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL PARA MUNICÍPIOS

LAVRAS – MG

2026

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMTC	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
AOP	Auditoria Operacional
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DEA	Data Envelopment Analysis
EFS	Entidade Fiscalizadora Superior
EUA	Estados Unidos da América
FMI	Fundo Monetário Internacional
GUT	Gravidade, Urgência e Tendência
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRAOP	Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IDI	INTOSAI Development Initiative
IEGM	Índice de Efetividade da Gestão Municipal
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
LGPD	Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais
NAG	Normas de Auditoria Governamental
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria
PAAI	Plano Anual de Auditoria Interna
PASAI	Pacific Association of Supreme Audit Institutions

PPA Plano Plurianual

PROMOEX Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios Brasileiros

SIMAVE Sistema Mineiro de Avaliação e Equidade da Educação Pública

TCDF Tribunal de Contas do Distrito Federal

TCE-MG Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

TCE-MS Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul

TCE-SC Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

TCU Tribunal de Contas da União

TI Tecnologia da Informação

UFLA Universidade Federal de Lavras

GUIA RÁPIDO COMO USAR ESTE MANUAL

Para o controlador municipal que vai realizar sua primeira Auditoria Operacional

Este Guia Rápido apresenta, de forma sintética, o fluxo da Auditoria Operacional Municipal, os instrumentos disponíveis e a estrutura de navegação do Manual. Recomenda-se sua leitura antes de iniciar a utilização do instrumento completo, a fim de facilitar a compreensão das etapas e a localização dos modelos e referências necessários ao longo do processo auditivo.

AS QUATRO FASES DA AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL

FASE	O QUE FAZ	PRODUTO PRINCIPAL	ONDE NO MANUAL
1 — PLANEJAMENTO	Seleciona o objeto de auditoria, avalia riscos, define objetivos, questões e critérios, elabora o cronograma e o Plano de Auditoria.	Matriz de Risco Matriz de Planejamento Plano de Auditoria	Seção 6 Apêndices I e IV
2 — EXECUÇÃO	Coleta evidências em campo, analisa os achados com base nos	Matriz de Achados Papéis de Trabalho	Seção 7 Apêndice II

	critérios definidos e registra nos papéis de trabalho.		
3 — RELATÓRIO	Comunica os resultados ao gestor, concede prazo para manifestação, elabora e encaminha o Relatório Final ao Secretário e ao Prefeito.	Relatório Preliminar Relatório de Achados Relatório Final Plano de Ação	Seções 8 e 9 Apêndices V, VI e VII
4 — MONITORAMENTO	Verifica se o gestor implementou as recomendações dentro do prazo e registra o resultado de cada uma.	Relatório de Monitoramento	Seção 10 Apêndices III e VIII

Fonte: elaborado pela autora.

INSTRUMENTOS DISPONÍVEIS NOS APÊNDICES

APÊNDICE	INSTRUMENTO	FASE DE USO
Apêndice I	Modelo de Matriz de Planejamento	Planejamento
Apêndice II	Modelo de Matriz de Achados	Execução
Apêndice III	Modelo de Matriz de Monitoramento	Monitoramento
Apêndice IV	Modelo de Ofício de Apresentação e Requisição de Informações	Planejamento / Execução
Apêndice V	Modelo de Relatório Preliminar	Relatório
Apêndice VI	Modelo de Relatório de Achados	Relatório
Apêndice VII	Modelo de Relatório Final	Relatório
Apêndice VIII	Modelo de Relatório de Monitoramento	Monitoramento

Fonte: elaborado pela autora.

COMO CONSULTAR ESTE MANUAL

SE VOCÊ QUER...	VÁ PARA...
Entender o que é Auditoria Operacional e como ela funciona no município	Seções 4 e 5 — conceito, dimensões e fluxo geral
Escolher o tema a auditar e fazer o planejamento completo	Seção 6 — seleção e planejamento + Apêndices I e IV
Executar a auditoria em campo e registrar os achados	Seção 7 — execução e Seção 8 — relatórios + Apêndices II, V, VI e VII

Monitorar se o gestor implementou as recomendações	Seções 9 e 10 — plano de ação e monitoramento + Apêndices III e VIII
--	--

Fonte: elaborado pela autora.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Os instrumentos e procedimentos apresentados neste Manual foram desenvolvidos considerando as condições operacionais características dos municípios de pequeno e médio porte, incluindo equipes reduzidas, acumulação de funções e disponibilidade limitada de recursos tecnológicos. Os modelos disponíveis nos apêndices foram estruturados para preenchimento com base nas informações já existentes nas secretarias municipais, sem exigência de sistemas específicos ou pessoal especializado.

A Auditoria Operacional constitui instrumento de apoio à gestão, voltado à avaliação da eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas municipais. Sua finalidade é orientar e qualificar a atuação dos gestores, contribuindo para a melhoria contínua dos serviços prestados à população, em observância aos princípios constitucionais da administração pública.

Sempre que tiver dúvida, volte a este Guia Rápido. E quando precisar de mais detalhe, o Manual completo estará aqui.

Apresentação

O presente Manual de Auditoria Operacional foi elaborado com o objetivo de oferecer diretrizes, procedimentos e instrumentos práticos para a realização de auditorias operacionais no âmbito da administração pública municipal. Trata-se de um produto técnico-acadêmico desenvolvido como resultado da dissertação do Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal de Lavras, voltado ao fortalecimento dos mecanismos de controle, governança e aprimoramento da gestão pública local, em consonância com a função constitucional do controle interno prevista no art. 74 da Constituição Federal de 1988.

A Auditoria Operacional constitui importante ferramenta de avaliação do desempenho governamental, ao examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das ações, programas e políticas públicas. Conforme estabelecem as normas internacionais da INTOSAI (2019), trata-se de exame independente, objetivo e confiável das ações governamentais, orientado a verificar se os recursos públicos estão sendo utilizados com o máximo de resultado e o mínimo de custo, definição que Costa e Castanhar (2003) complementam ao destacar que a avaliação efetiva exige a definição prévia de critérios, indicadores e padrões de desempenho comparáveis. No contexto municipal, sua aplicação apresenta desafios específicos, como limitações estruturais, escassez de recursos humanos especializados e ausência de metodologias padronizadas. Diante desse cenário, este Manual busca adaptar conceitos e boas práticas consagradas às particularidades da gestão local.

Em contraste com os manuais tradicionais de auditoria operacional de órgãos de controle externo, como o Tribunal de Contas da União (TCU), o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF) e o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG), cujos parâmetros foram concebidos para Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) dotadas de corpos técnicos especializados e infraestrutura tecnológica robusta, este instrumento foi modelado especificamente para a realidade operacional das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte. Sua linguagem, fluxos procedimentais e ferramental analítico foram tratados de forma simplificada e didática, visando mitigar as restrições decorrentes de equipes exíguas, ausência de sistemas de informação dedicados e escassez de conhecimento prévio em auditoria de resultados na esfera local. A estratégia de customização metodológica busca responder diretamente ao diagnóstico de Grin, Demarco e Abrucio (2021), que classificam a capacidade estatal municipal como o 'universo desconhecido' do federalismo brasileiro. Sob

essa perspectiva de governança, os instrumentos de gestão e de controle interno precisam ser rigorosamente dimensionados às vulnerabilidades e particularidades institucionais da ponta, preterindo-se a mera transposição acrítica de modelos abstratos arquitetados para as esferas federal e estadual.

Na primeira etapa, de redesenho dos processos, foi identificada a lacuna metodológica existente nos referenciais de Auditoria Operacional disponíveis, todos voltados a estruturas de Entidades Fiscalizadoras Superiores, como Tribunais de Contas e órgãos federais, e definido o objeto deste produto técnico. O termo "redesenho", na acepção de Preve (2011), não se refere ao redesenho de processos já existentes no município, mas à adaptação e reconfiguração de uma metodologia consolidada em âmbito federal e estadual para uma nova realidade institucional: a da Controladoria Municipal de pequeno e médio porte, com equipe reduzida, recursos limitados e ausência de instrumentos próprios de auditoria operacional. Essa adaptação orientou todas as decisões estruturais do Manual, desde a simplificação dos instrumentos até a linguagem adotada.

Assim, a adaptação deste Manual à realidade municipal responde, em especial, a cinco desafios de avaliação de políticas públicas em âmbito local, identificados na pesquisa empírica e discutidos na dissertação: (i) a restrição de capacidade institucional e de recursos humanos qualificados, que limita a manutenção de sistemas avaliativos robustos (Veloso, 2011; Ingraham, 2007); (ii) a proximidade entre gestão e cidadão, que pressiona por resultados imediatos em detrimento de avaliações de médio e longo prazo (Grüne, 2012); (iii) a dinâmica política local e os ciclos eleitorais curtos, que ameaçam a continuidade de políticas públicas e de seu acompanhamento, o qual configura risco mitigável, segundo Spink (2001), pelo engajamento de servidores estáveis comprometidos com a institucionalização dos processos; (iv) a baixa qualidade e disponibilidade de dados municipais, que dificulta a construção de indicadores confiáveis (Jannuzzi, 2005; Grin, Demarco e Abrucio, 2021); e (v) a fragmentação de políticas entre secretarias, que exige articulação intersetorial nem sempre presente na estrutura administrativa municipal. As etapas e instrumentos deste Manual foram concebidos tendo esses cinco desafios como pano de fundo, de modo a oferecer orientações exequíveis dentro das limitações reais do servidor municipal.

A arquitetura deste Manual segue o ciclo da auditoria operacional chancelado pelas diretrizes da International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI, 2019) e pelo referencial metodológico do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020), com a devida adaptação

analítica à realidade municipal em quatro fases integradas: Planejamento, Execução, Relatório e Monitoramento. O encadeamento cronológico e funcional dessas etapas, acompanhado de seus respectivos produtos técnicos e da respectiva ancoragem teórica, encontra-se sistematizado de forma visual no Esquema 1 deste guia. Assim, cada macroetapa é descrita de maneira progressiva, orientando o auditor público desde o levantamento inicial dos riscos e vulnerabilidades institucionais locais até a emissão do Relatório Final de Auditoria e o acompanhamento sistemático da implementação das recomendações expedidas. A modelagem visa atender à premissa de Wholey (1994), segundo a qual a utilidade prática e a efetividade de um processo avaliativo dependem fundamentalmente de um planejamento consistente, capaz de descortinar e estabelecer de forma nítida as relações causais entre as atividades executadas, os produtos gerados e os resultados finalísticos alcançados, princípio norteador que balizou o design de cada fase procedimental proposto neste instrumento.

Espera-se que este instrumento contribua para a padronização e a qualificação das auditorias operacionais em âmbito municipal, em estrita consonância com as perspectivas de Chinelato Filho (1993) e Araújo (2005) ao destacarem o papel proeminente dos manuais organizacionais na consolidação de rotinas técnicas, na uniformização de procedimentos e na prevenção de improvisações gerenciais inadequadas. Ademais, a modelagem metodológica desenvolvida no estudo de caso que subsidiou esta pesquisa aplicada poderá servir de referencial para outros municípios de porte e estrutura administrativa semelhantes. Almeja-se, por conseguinte, impulsionar a difusão de boas práticas voltadas ao fortalecimento da governança local, à expansão da accountability e à consolidação da avaliação de políticas públicas baseada em evidências na esfera local.

Ciclo e Fluxo Metodológico da Auditoria Operacional

O ciclo da auditoria operacional materializa o encadeamento lógico, integrado e cronológico das macroetapas que estruturam a atividade de controle, estendendo-se desde a seleção do objeto prioritário até o monitoramento sistemático das deliberações expedidas. Em consonância com os parâmetros chancelados pelas diretrizes internacionais da International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI, 2019) e pelo referencial metodológico do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020), o ciclo desdobra-se em quatro fases interdependentes e articuladas: Planejamento, Execução, Relatório e Monitoramento — cada qual dotada de insumos, produtos técnicos, ferramentas analíticas e atribuições de responsabilidade específicos. O Esquema 1, apresentado a seguir, ilustra a transposição desse

ciclo para a realidade operacional e para as restrições de capacidade das Controladorias Municipais, evidenciando os produtos esperados em cada estágio e sua respectiva correlação com as seções subsequentes deste Manual. O domínio desses esquemas é indispensável para orientar o auditor público acerca do fluxo geral e da visão sistêmica do processo fiscalizatório antes do aprofundamento procedimental em cada fase do trabalho.

Esquema 1 – Ciclo da Auditoria Operacional Municipal: fases, produtos e articulação



Fonte: Elaborado pela autora com base em INTOSAI (2019), TCU (2020) e Preve (2011).

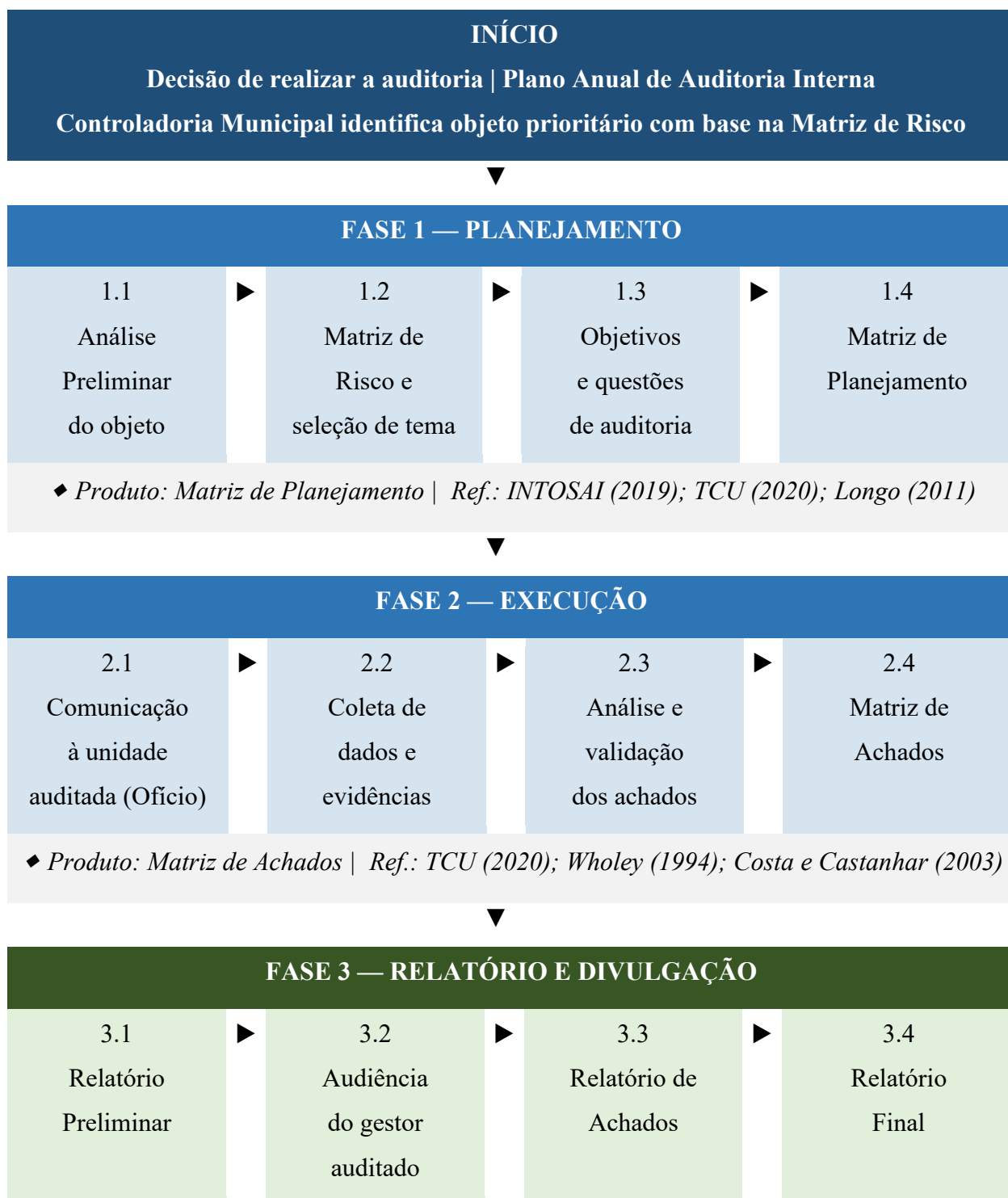
O fluxo analítico sistematizado orienta a progressão lógica deste Manual: cada macroetapa é descrita de forma sequencial e integrada aos seus respectivos instrumentos, roteiros e modelos padronizados, rigorosamente dimensionados para a realidade operacional e para as restrições de capacidade das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte.

Esquema 2 – Fluxo completo da Auditoria Operacional Municipal: do início ao fim

O Esquema 2 apresenta o fluxo completo da auditoria operacional municipal, estendendo-se do ato inaugural à sua conclusão, ao detalhar as etapas internas de cada fase, os produtos gerados e os modelos correspondentes disponibilizados nas seções finais deste Manual. Em contraste com a visão analítica e sintética do Esquema 1, este fluxo desdobra cada macroetapa em procedimentos operacionais concretos, permitindo ao servidor público compreender com precisão a sequência cronológica das atividades e o ferramental adequado para sua condução. Essa modelagem atende à orientação de Wholey (1994), segundo a qual a utilidade prática de um processo avaliativo depende fundamentalmente de um planejamento consistente, capaz de estabelecer com clareza as relações causais entre as atividades executadas,

os produtos gerados e os resultados finalísticos alcançados, princípio norteador que balizou a construção de cada etapa representada neste fluxo técnico. Recomenda-se a sua leitura propedêutica como diretriz obrigatória antes da deflagração de qualquer trabalho de fiscalização.

Esquema 2 – Fluxo completo da Auditoria Operacional Municipal: do início ao fim



◆ *Produto: Relatório Final de Auditoria* | Ref.: TCU (2020); INTOSAI (2019); Di Pietro (2019)

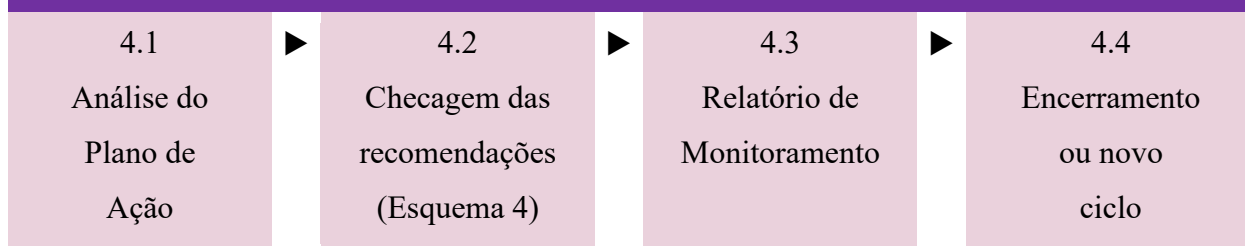


PLANO DE AÇÃO

O gestor auditado responde formalmente com ações, responsáveis e prazos
A Controladoria Municipal avalia a adequação do Plano antes de prosseguir



FASE 4 — MONITORAMENTO



◆ *Produto: Relatório de Monitoramento* | Ref.: TCU (2020); Spink (2001); Meirelles (2013)



✓ FIM DO CICLO ✓

Recomendações implementadas — resultados verificados

Auditoria Operacional encerrada: contribuição concreta para a avaliação de desempenho municipal

(novo ciclo pode ser iniciado com base nos resultados do Monitoramento)

Fonte: Elaborado pela autora com base em INTOSAI (2019), TCU (2020), Preve (2011), Costa e Castanhar (2003) e Wholey (1994).

O fluxo analítico ilustra o ciclo metodológico integrado da Auditoria Operacional Municipal, conforme estruturado neste Manual. Cada fase operacional, acompanhada de seus respectivos instrumentos de coleta e modelos padronizados, encontra-se pormenorizada nas seções subsequentes. Recomenda-se a consulta atenta a este esquema antes da deflagração de qualquer trabalho fiscalizatório, visto que ele funciona como diretriz norteadora da sequência cronológica das atividades e dos produtos técnicos esperados em cada etapa do processo.

GLOSSÁRIO

ACCOUNTABILITY: obrigação que têm as pessoas ou entidades, às quais foram confiados recursos públicos, de prestar contas, responder por uma responsabilidade assumida e informar a quem lhes delegou essa responsabilidade.

ACHADO ou ACHADO DE AUDITORIA: qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos: situação encontrada, critério, causa e efeito. Decorre da divergência entre a comparação da situação encontrada com um critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório. O achado pode ser negativo (quando revela impropriedade ou irregularidade) ou positivo (quando aponta boas práticas de gestão).

AMOSTRAGEM: é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população.

ASSEGURAÇÃO: trabalho no qual o auditor independente visa obter evidências apropriadas e suficientes para expressar sua conclusão, de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre o resultado da mensuração ou avaliação do objeto, de acordo com os critérios que sejam aplicáveis.

AUDITABILIDADE: critério técnico que verifica e atesta se o objeto selecionado possui viabilidade prática de ser auditado com os recursos disponíveis, avaliando se existem dados acessíveis, se a equipe detém as competências necessárias e se o prazo estipulado é compatível com a complexidade do exame.

AUDITORIA: corresponde a processo sistemático, documentado e independente que avalia objetivamente uma situação ou condição. Ademais, visa determinar a extensão dos critérios a serem atingidos, obtenção de evidências e a relatoria de resultados da avaliação ao destinatário predeterminado.

CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS: conjunto de mecanismos e procedimentos que conferem à administração pública o poder e o dever de controlar suas atividades, órgãos e autoridades, em todos os níveis e momentos de atuação. Esses controles estão previstos em lei

e não podem ser renunciados ou postergados, sob pena de responsabilização do agente público por omissão.

DIAGRAMA DE ISHIKAWA: ferramenta visual de gestão da qualidade (também denominada diagrama de causa e efeito ou espinha de peixe) utilizada no levantamento preliminar para estruturar e mapear de forma organizada as possíveis causas de um problema identificado.

ECONOMICIDADE: etapa de análise que visa alcançar a minimização de custos de recursos para a consecução de determinada ação. Assim, relaciona-se à capacidade de uma organização de realizar a gerência adequada dos recursos financeiros na consecução dos fins estabelecidos.

EFETIVIDADE: também tratado na literatura como medida de impacto, indica os efeitos positivos relacionados ao público-alvo do programa. É uma dimensão mais ampla, pois analisa os aspectos econômicos, socioculturais, ambientais e institucionais, ou seja, a efetividade mede tanto a quantidade quanto a qualidade das metas alcançadas pelo programa.

EFICÁCIA: mede o grau em que as metas e os objetivos foram alcançados, traduzindo de modo simplificado o resultado atingido.

EFICIÊNCIA: de origem econômica, consiste na capacidade de obter o máximo de resultados (produtos) com o mínimo de recursos (insumos), ou, alternativamente, de alcançar determinado nível de resultado utilizando a menor quantidade possível de recursos. Trata-se, portanto, da maximização da relação entre produtos gerados e custos dos insumos despendidos, mantidos determinados padrões de qualidade. No setor público municipal, a eficiência é aferida pela análise da relação entre os recursos orçamentários aplicados e os serviços efetivamente entregues à população.

ESCOPO: declaração clara do foco, da extensão e dos limites da auditoria em termos da conformidade do objeto com os critérios.

IDHM (Índice de Desenvolvimento Humano Municipal): indicador composto que avalia e mede a qualidade de vida nos municípios a partir de três dimensões básicas de desenvolvimento: longevidade (saúde), educação e renda.

IEGM (Índice de Efetividade da Gestão Municipal): indicador estruturado e utilizado para aferir a qualidade, a eficácia e a efetividade das políticas públicas e ações executadas pelas prefeituras municipais.

IMPEDIMENTO: É impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que: I - tenha interesse direto ou indireto na matéria; II - tenha participado ou venha a participar como perito, testemunha ou representante, ou se tais situações ocorrem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau; III - esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro.

MATERIALIDADE: critério de avaliação de elementos quantitativos, representativos em determinado contexto, pertinentes ao objeto da auditoria governamental ou que se tenha deles provável influência nos resultados das auditorias. No contexto operacional, vai além do financeiro e considera a relevância social, política e institucional do tema.

MATRIZ DE ACHADOS: 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 (situação encontrada, critério, evidência, causa e efeito). A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados.

MATRIZ DE PLANEJAMENTO: quadro-resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria, elaborado uma vez definidos os objetivos e as questões. Seu propósito é auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e orientar a equipe na fase de execução, tornando o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia e auxiliando a condução dos trabalhos de campo.

MATRIZ GUT (Gravidade, Urgência e Tendência): ferramenta metodológica de priorização utilizada na determinação do grau de importância e dos pesos dos fatores de risco, classificando e ordenando as fragilidades encontradas a partir de notas de 1 a 5 multiplicadas entre si.

MROSC (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil): regime jurídico e regulatório que disciplina e estabelece as regras para as parcerias, termos de fomento e de colaboração firmados entre a administração pública e as organizações da sociedade civil.

PAAI (Plano Anual de Auditoria Interna): documento de planejamento que formaliza as prioridades institucionais, o escopo e as ações de controle interno programadas pela Controladoria Municipal para o respectivo exercício.

PAINEL DE REFERÊNCIA: mecanismo colaborativo de controle de qualidade realizado na fase de planejamento, que consiste em submeter a matriz de planejamento preliminar à apreciação de um grupo de especialistas ou servidores experientes para colher críticas e sugestões de aprimoramento metodológico.

PLANO DE AÇÃO: documento formal de responsabilidade exclusiva da unidade auditada, elaborado pelo gestor em resposta às recomendações do Relatório Final, que detalha as medidas específicas a serem adotadas, os prazos de execução e os servidores responsáveis por mitigar ou corrigir os achados.

RISCO DE AUDITORIA: o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado, incorreto, incompleto ou de baixo valor para a gestão.

RISCO DE CONTROLE: é o risco de que uma distorção relevante possa ocorrer e não ser evitada, ou detectada e corrigida, em tempo hábil pelos controles internos da entidade auditada. Algum risco de controle sempre existirá em decorrência das limitações inerentes ao desenho e à operação do controle interno.

RISCO DE DETECÇÃO: é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

RISCO INERENTE: é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados.

RISCO RESIDUAL: é o risco que permanece após a entidade auditada adotar as medidas de controle interno destinadas a mitigar o risco inerente, podendo subsistir em razão das limitações próprias de qualquer sistema de controle.

RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE NO NÍVEL DA AFIRMAÇÃO: consistem em dois componentes: o risco inerente e o risco de controle. Ambos são riscos da entidade e existem independentemente da realização da auditoria.

SUSPEIÇÃO: Pode ser arguida a suspeição de autoridade ou servidor que tenha amizade íntima ou inimizade notória com algum dos interessados ou com os respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau.

1 REQUISITOS GERAIS DA AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL

Antes de iniciar qualquer trabalho de auditoria operacional, o servidor responsável pela condução das atividades deve observar um conjunto de requisitos gerais que norteiam a postura profissional, os procedimentos e o padrão de qualidade ao longo de todas as fases do ciclo, do planejamento ao monitoramento das recomendações. Esses requisitos não se referem a uma etapa específica da auditoria, mas a princípios que atravessam todo o trabalho, independentemente do objeto auditado ou da secretaria envolvida.

Conforme estabelecem as ISSAI 3000 e ISSAI 3100 (INTOSAI, 2019), os requisitos gerais de auditoria operacional consistem em padrões de desempenho razoáveis e atingíveis, com base nos quais a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade das ações governamentais são avaliadas. No contexto das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, esses requisitos assumem contornos específicos: a pesquisa empírica que fundamentou este Manual revelou que essas equipes operam, frequentemente, com apenas um ou dois servidores, sem sistema tecnológico próprio de auditoria, sem experiência prévia em auditoria operacional e sob forte pressão da proximidade com os gestores auditados (Grin, Demarco e Abrucio, 2021; Ingraham, 2007). Os requisitos apresentados a seguir foram, por isso, selecionados e adaptados para orientar esse servidor específico, não o auditor de um Tribunal de Contas ou de uma grande estrutura de controle interno federal, mas o profissional que, muitas vezes sozinho, conduzirá seu primeiro trabalho de auditoria operacional no município.

1.1 Independência e ética

O auditor deve adotar procedimentos que garantam sua independência e imparcialidade no exercício das atividades de auditoria. Independência significa que o julgamento do auditor não deve ser influenciado por pressões políticas, relações pessoais ou interesses institucionais que possam comprometer a objetividade dos achados e das recomendações.

No município de pequeno e médio porte, esse requisito é especialmente desafiador. A pesquisa empírica que originou este Manual evidenciou que o Auditor de Controle Interno conhece pessoalmente os secretários municipais, compartilha o mesmo espaço de trabalho dos gestores auditados e está sujeito a pressões diretas decorrentes dessa proximidade (Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Para mitigar esse risco, recomenda-se que o Controlador Municipal:

- a) formalize por escrito os critérios de seleção do objeto de auditoria, com base na Matriz de Risco, evitando a percepção de escolhas arbitrárias;
- b) registre em ata ou memorando as comunicações com os gestores auditados durante o trabalho;
- c) evite emitir opiniões informais sobre os resultados antes da conclusão do relatório; e
- d) comunique formalmente ao Prefeito Municipal qualquer situação que possa comprometer sua independência, solicitando as providências cabíveis.

A ética, por sua vez, exige que o auditor atue com honestidade, objetividade e responsabilidade, respeitando a legislação aplicável e os princípios da administração pública previstos no art. 37 da Constituição Federal de 1988.

1.2 Confiança e asseguração

A asseguração é a garantia de que os usuários do relatório de auditoria, o Prefeito, os Secretários, os vereadores e a sociedade, podem confiar nos achados, nas conclusões e nas recomendações apresentadas. Essa confiança é construída pela transparência com que o auditor comunica como chegou às suas conclusões: quais evidências coletou, quais critérios adotou e por que os achados identificados conduziram às recomendações formuladas (Wholey, 1994).

Para assegurar essa confiança, o relatório de auditoria deve informar claramente os objetivos do trabalho, o escopo, a metodologia utilizada, os dados coletados e as limitações encontradas. Limitações não enfraquecem o trabalho, ao contrário, sua explicitação demonstra

rigor e honestidade intelectual, qualidades essenciais em qualquer produto técnico-acadêmico de qualidade (Patton, 2015). No município, onde os recursos são escassos e os dados muitas vezes incompletos, comunicar as limitações é ainda mais importante para que as recomendações sejam recebidas com credibilidade.

1.3 Abordagem

A abordagem de auditoria define a natureza do exame a ser realizado e orienta a escolha dos procedimentos de coleta de evidências. A auditoria operacional pode adotar abordagem orientada a resultados, verificando se os objetivos da política pública foram alcançados, a problemas, investigando as causas de um desempenho insatisfatório, ou a sistemas, avaliando se os processos de gestão são adequados para produzir bons resultados. Na prática, é possível combinar mais de uma abordagem em um mesmo trabalho (INTOSAI, 2019; TCU, 2020).

Para Controladorias Municipais iniciando sua primeira experiência com auditoria operacional, recomenda-se priorizar a abordagem orientada a resultados ou a problemas, por serem mais acessíveis do ponto de vista metodológico e por produzirem recomendações mais diretas e compreensíveis para os gestores municipais. A abordagem sistêmica, embora mais abrangente, exige maior maturidade analítica da equipe e tende a ser mais adequada em auditorias subsequentes, após a consolidação da metodologia no município.

1.4 Risco de auditoria

O auditor deve gerenciar ativamente o risco de que os achados, as conclusões e as recomendações produzidos sejam incorretos, incompletos ou de baixo valor para a gestão municipal. Esse risco é especialmente relevante no contexto municipal, onde as fontes de dados são frequentemente limitadas, os registros administrativos são incompletos e os sistemas de informação nem sempre permitem acesso ágil às informações necessárias (Jannuzzi, 2005; Grin, Demarco e Abrucio, 2021).

O gerenciamento do risco de auditoria compreende três ações fundamentais, previstas nas ISSAI 3000 e ISSAI 3100 (INTOSAI, 2019):

- identificar previamente os riscos potenciais relacionados ao trabalho — inclusive o risco de não conseguir acessar os dados necessários ou de encontrar registros inconsistentes;
- desenvolver abordagens adequadas para tratar esses riscos, especialmente nas fases de planejamento e seleção dos métodos de auditoria; e
- documentar os procedimentos adotados para lidar com os riscos identificados.

Na prática municipal, o auditor deve ainda avaliar, antes de iniciar o trabalho, se a equipe disponível tem competência técnica suficiente para o escopo pretendido, se as fontes de informação são confiáveis e acessíveis, e se o prazo previsto é compatível com a complexidade do objeto selecionado. Quando os riscos identificados forem altos, recomenda-se reduzir o escopo da auditoria a um objeto mais delimitado, em vez de ampliar o trabalho além da capacidade da equipe, prática coerente com o princípio da materialidade e com as limitações de capacidade institucional identificadas na pesquisa empírica (Veloso, 2011).

1.5 Comunicação

O auditor deve planejar e manter comunicação clara, formal e transparente com a entidade auditada e com as partes interessadas ao longo de todo o processo de auditoria (ISSAI 3000, INTOSAI, 2019). Uma comunicação bem conduzida facilita o acesso do auditor às informações necessárias, reduz resistências institucionais e contribui para que as recomendações sejam recebidas de forma mais construtiva pelos gestores.

No início dos trabalhos, o auditor deve comunicar formalmente à unidade auditada, por meio de Ofício (modelo disponível na seção de Apêndices neste Manual), no mínimo:

- o objeto central da auditoria;
- os objetivos e as questões de auditoria;
- os critérios de auditoria adotados;
- o período a ser auditado; e
- as unidades, programas ou políticas públicas incluídas no escopo.

No contexto municipal, a comunicação assume papel ainda mais estratégico. Os achados desta pesquisa indicaram que os gestores municipais, em geral, não têm experiência com

processos de auditoria operacional e podem interpretar a abertura de um trabalho como fiscalização punitiva (Costa e Castanhar, 2003). Por isso, recomenda-se que o auditor apresente pessoalmente o trabalho ao Secretário responsável, explicando os objetivos da auditoria operacional, que é um instrumento de melhoria da gestão, não de apuração de irregularidades, e esclarecendo as etapas do processo antes de qualquer coleta de dados.

1.6 Habilidade

A equipe de auditoria deve possuir competência profissional adequada para realizar o trabalho (ISSAI 3000/63). Essa competência abrange conhecimentos técnicos de auditoria, de pesquisa qualitativa e quantitativa, de métodos de ciências sociais e de avaliação de políticas públicas, além de habilidades como capacidade analítica, de escrita e de comunicação, abertura para diferentes perspectivas e criatividade na formulação de soluções.

A pesquisa empírica que fundamentou este Manual identificou que a ausência de experiência prévia em auditoria operacional é um dos principais obstáculos à sua implementação em municípios de pequeno e médio porte (Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Assim, este Manual foi elaborado exatamente para reduzir essa barreira, uma vez que busca oferecer linguagem acessível, instrumentos simplificados e modelos práticos que permitem ao servidor conduzir seu primeiro trabalho de auditoria operacional com segurança metodológica.

Quando a equipe não dispuser de conhecimento especializado necessário para algum aspecto técnico do trabalho, como análise de sistemas de TI, avaliação de obras de engenharia ou verificação de procedimentos médicos, o auditor poderá consultar especialistas externos, vinculados ou não à Administração Municipal, desde que esses profissionais sejam independentes em relação à entidade auditada. A responsabilidade pelos achados, pelas conclusões e pelas recomendações permanece, em qualquer caso, com o auditor de controle interno.

1.7 Supervisão

A supervisão de auditoria envolve orientar e acompanhar o trabalho da equipe ao longo de todas as fases, assegurando que os procedimentos sejam executados corretamente, que as

evidências sejam suficientes e que os produtos gerados atendam aos padrões de qualidade esperados (ISSAI 3000/66).

No contexto dos municípios de pequeno e médio porte, onde frequentemente o Controlador Municipal e o Auditor de Controle Interno são o mesmo servidor ou compõem uma equipe de apenas duas pessoas, a supervisão deve ser exercida por meio de revisões periódicas dos papéis de trabalho, checagem da consistência entre os achados e as evidências coletadas, e validação das conclusões antes da elaboração do relatório. Quando possível, recomenda-se que o Controlador Municipal submeta os achados preliminares à apreciação de outro servidor técnico da Prefeitura ou de um par externo, como mecanismo de controle de qualidade informal.

1.8 Julgamento e ceticismo profissional

O julgamento profissional é a capacidade de aplicar conhecimento e experiência para tomar decisões adequadas diante das circunstâncias de cada trabalho de auditoria (ISSAI 3000/75, INTOSAI, 2019). O ceticismo profissional, por sua vez, significa manter uma postura crítica e questionadora ao avaliar as evidências coletadas, sem aceitar informações fornecidas pelos gestores auditados como verdade absoluta, mas sem tampouco presumir irregularidades onde não há indícios.

Na prática municipal, esses dois atributos exigem atenção especial. A familiaridade entre o auditor e os gestores, característica do ambiente municipal de pequeno porte, pode levar o servidor a aceitar explicações informais como evidências suficientes ou a evitar questionamentos que possam gerar desconforto nas relações interpessoais. O auditor deve resistir a essas pressões, documentando todas as informações relevantes nos papéis de trabalho e fundamentando suas conclusões em evidências formais, independentemente de declarações verbais dos gestores (ISSAI 3000/68, INTOSAI, 2019).

O auditor deve também avaliar o risco de fraude na fase de planejamento e manter-se vigilante ao longo de toda a execução dos trabalhos (ISSAI 3000, item 73, INTOSAI, 2019). Caso identifique indícios de irregularidades que extrapolem o objeto da auditoria operacional, deve comunicar formalmente o Controlador Municipal ou o Prefeito, para adoção das providências cabíveis em procedimento específico, sem incorporar essa apuração ao escopo do trabalho de auditoria operacional em curso.

1.9 Controle de qualidade

O controle de qualidade corresponde ao conjunto de procedimentos destinados a assegurar que a auditoria seja realizada em conformidade com as normas profissionais e que seus produtos, matrizes, papéis de trabalho e relatórios , atendam aos padrões técnicos estabelecidos (INTOSAI, 2016; ISSAI 40).

Para Controladorias Municipais de pequeno porte, onde não há estrutura formal de revisão de qualidade, recomenda-se que o Controlador Municipal estabeleça, ao início de cada auditoria, uma lista de verificação dos produtos esperados em cada fase, utilizando o Esquema 4 deste Manual como roteiro de checagem. Antes da emissão do relatório final, todos os achados devem ser revisados quanto à suficiência das evidências, à coerência entre situação encontrada, critério, causa, efeito e recomendação, e à clareza da linguagem utilizada para o público municipal.

1.10 Materialidade

A materialidade é o critério que orienta o auditor a concentrar seus esforços nos aspectos mais relevantes do objeto auditado, evitando dispersão em questões de pouco impacto para a gestão e para a população. No contexto da auditoria operacional, a materialidade vai além do aspecto financeiro e considera também a relevância social, política e institucional do objeto, quais programas afetam mais pessoas, quais secretarias têm maior impacto nos serviços públicos locais, quais processos apresentam maior risco de baixo desempenho (INTOSAI, 2019, item 83; Costa e Castanhar, 2003).

Para o município de pequeno e médio porte, a materialidade é especialmente importante na fase de seleção do objeto de auditoria. Com equipes reduzidas e tempo limitado, o auditor precisa escolher objetos que, ao serem auditados, gerem recomendações com potencial real de melhoria dos serviços entregues à população. A Matriz de Risco deste Manual incorpora critérios de materialidade e relevância que auxiliam nessa seleção.

1.11 Documentação

O auditor deve documentar a auditoria de forma completa, clara e suficientemente detalhada, de modo a permitir que qualquer servidor, sem conhecimento prévio do trabalho, possa compreender o que foi feito, quais evidências foram coletadas e como se chegou às conclusões e recomendações apresentadas (ISSAI 3000, INTOSAI, 2019). A documentação adequada deve identificar quem realizou cada procedimento e quando, e deve conter:

- o planejamento e os objetivos do trabalho;
- os procedimentos aplicados e as evidências coletadas;
- as análises realizadas e os achados identificados; e
- as conclusões e recomendações formuladas, com o raciocínio que as fundamenta.

No contexto dos municípios de pequeno e médio porte, a ausência de sistemas eletrônicos especializados de gestão de auditoria, identificada na pesquisa empírica como limitação frequente, não dispensa a equipe do registro rigoroso dos trabalhos. Recomenda-se a organização dos papéis de trabalho em pastas digitais estruturadas por fase de auditoria, com nomenclatura padronizada, controle de versões e backup regular. Esse cuidado é especialmente importante para garantir a continuidade do trabalho diante de eventual troca de gestão ou de servidor responsável, risco real nos municípios, onde a descontinuidade político-administrativa representa um dos principais fatores de instabilidade institucional (Spink, 2001).

Quando o auditor coletar dados pessoais no curso da auditoria, como prontuários médicos, cadastros de beneficiários ou dados funcionais de servidores, deve observar rigorosamente a Lei nº 13.709/2018 Lei Geral de Proteção de Dados, que se aplica ao poder público por força do art. 1º e do Capítulo IV da referida lei. Os dados devem ser utilizados exclusivamente para os fins da auditoria, com acesso restrito aos membros da equipe, armazenamento seguro e descarte adequado após o encerramento dos trabalhos (art. 7º, III, e art. 23 da LGPD; ISSAI 3000, item 3100/116; INTOSAI, 2019). As medidas adotadas para proteção dos dados devem ser registradas nos papéis de trabalho.

Por fim, recomenda-se que os papéis de trabalho sejam conservados pelo período necessário para atender às exigências legais e administrativas do município e para subsidiar futuros trabalhos de monitoramento e auditoria.

2 EQUIPE DE AUDITORIA

A configuração de equipe descrita nesta seção foi adaptada à realidade das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, orientada pelos achados da pesquisa empírica que fundamentou este Manual. A pesquisa identificou que, nesses municípios, o controle interno opera, na maioria dos casos, com apenas um ou dois servidores, frequentemente o próprio Controlador Municipal acumulando as funções de planejamento, execução e relatório da auditoria (Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Essa realidade exige que os conceitos e padrões internacionais de formação de equipes sejam lidos com adaptação crítica ao contexto local, sem que isso implique redução da qualidade técnica do trabalho.

A equipe de auditoria deve assegurar, de forma coletiva, a competência profissional necessária à realização adequada do trabalho. Na definição de sua composição, devem ser considerados a complexidade e a relevância do objeto auditado, a natureza dos serviços e processos envolvidos e as competências disponíveis na Controladoria Municipal. Conforme estabelecem as ISSAI 3000 e ISSAI 3100 (INTOSAI, 2019), as normas internacionais reconhecem que nem sempre é possível reunir, desde o início, profissionais que preencham todos os requisitos exigidos, sendo admissível o desenvolvimento das competências ao longo da trajetória funcional, desde que haja aptidão e perfil compatíveis com as exigências da auditoria operacional.

A auditoria operacional exige competências analíticas, visão sistêmica e capacidade de articulação de diferentes fontes de evidência, habilidades que, no município de pequeno e médio porte, precisam ser desenvolvidas progressivamente, por meio da prática e da capacitação continuada (Ingraham, 2007). Este Manual foi elaborado exatamente para apoiar esse processo: cada seção, instrumento e modelo foi construído de modo a orientar o servidor mesmo quando este realiza seu primeiro trabalho de auditoria operacional, reduzindo a dependência de formação técnica especializada prévia.

Embora as normas internacionais recomendem que a auditoria operacional não seja realizada por um único auditor, dada a complexidade das questões examinadas e o risco de vieses de julgamento, reconhece-se que, na prática dos municípios brasileiros de pequeno porte, essa recomendação frequentemente não pode ser observada (Veloso, 2011). Nesse caso, recomenda-se ao auditor que atue sozinho que adote os seguintes mecanismos compensatórios:

- submeta os achados preliminares à revisão informal de outro servidor técnico da Prefeitura, antes da elaboração do relatório;
- utilize os modelos e roteiros deste Manual como parâmetros de qualidade, verificando se cada produto atende aos requisitos mínimos estabelecidos;
- documente com rigor todas as evidências coletadas e os julgamentos exercidos, de modo que o trabalho possa ser revisado a posteriori; e
- consulte, quando possível, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) ou entidades como o Instituto Rui Barbosa (IRB) e a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), que oferecem orientações técnicas e programas de capacitação voltados ao controle interno municipal.

2.1 Utilização de especialistas externos

Especialistas externos são profissionais ou instituições que possuem conhecimento técnico específico em área distinta da auditoria, como engenharia, saúde, tecnologia da informação ou meio ambiente , cuja atuação pode ser necessária para subsidiar a análise de questões altamente técnicas que ultrapassem a competência da equipe de controle interno (INTOSAI, 2019).

No contexto dos municípios de pequeno e médio porte, o recurso a especialistas externos tende a ser limitado pela escassez de recursos orçamentários e pela ausência de um quadro técnico diversificado (Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Por isso, antes de recorrer a especialistas externos formais, o auditor deve verificar se há servidores de outras secretarias municipais, como engenheiros da Secretaria de Infraestrutura, médicos ou enfermeiros da Secretaria de Saúde, ou técnicos em TI da Secretaria de Administração, que possam fornecer pareceres técnicos sobre aspectos específicos do objeto auditado, sem custo adicional para a Controladoria.

Quando a utilização de especialistas externos for necessária, o auditor deve assegurar que:

- o especialista possui competência técnica comprovada e adequada aos objetivos da auditoria;
- não há conflito de interesse entre o especialista e a unidade auditada, exigência que constitui requisito essencial para a confiabilidade das evidências produzidas;

- o especialista está formalmente orientado sobre as condições éticas do trabalho, as regras de confidencialidade das informações e os padrões de qualidade esperados; e
- a participação do especialista está registrada nos papéis de trabalho, com indicação clara de quais procedimentos foram por ele realizados e quais evidências produziu.

Ressalta-se que, mesmo quando o trabalho do especialista é utilizado como evidência de auditoria, a responsabilidade pelas conclusões, achados e recomendações do relatório permanece integralmente com o Auditor de Controle Interno municipal.

2.2 Supervisão

A supervisão é o processo de orientar, acompanhar e revisar o trabalho da equipe de auditoria ao longo de todas as fases do ciclo, garantindo que os objetivos sejam alcançados, que as evidências sejam suficientes e que os produtos atendam aos padrões de qualidade estabelecidos (ISSAI 3000/66, INTOSAI, 2019).

No contexto das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, onde o mesmo servidor frequentemente planeja, executa e redige o relatório da auditoria, a supervisão formal prevista nas normas internacionais precisa ser adaptada à realidade local. Recomenda-se que o Controlador Municipal:

- a) defina, antes do início de cada auditoria, os objetivos, o escopo, a metodologia e os produtos esperados em cada fase, registrando essas definições na Matriz de Planejamento;
- b) revise os papéis de trabalho ao final de cada fase — planejamento, execução e relatório —, verificando se as evidências coletadas são suficientes para fundamentar os achados;
- c) assegure que os achados identificados estejam consistentemente documentados na Matriz de Achados, com situação encontrada, critério, causa, efeito e recomendação devidamente preenchidos;
- d) verifique, antes da emissão do relatório, se as recomendações formuladas são exequíveis dentro das capacidades da secretaria auditada — recomendações inexecutáveis comprometem o impacto da auditoria e a credibilidade da Controladoria; e
- e) acompanhe o cumprimento do cronograma estabelecido, ajustando o escopo do trabalho quando necessário para assegurar a entrega dos produtos no prazo previsto.

A qualidade do trabalho não depende apenas da competência individual do auditor, mas também da estrutura de supervisão que o envolve. Quando pertinente, recomenda-se dar ciência

institucional ao Prefeito Municipal acerca do andamento da auditoria, sem prejuízo da autonomia técnica do auditor e da independência dos achados, conclusões e recomendações constantes do relatório final. (Costa e Castanhar, 2003).

2.3 Usuários previstos e partes responsáveis

Os usuários previstos são as pessoas ou grupos para os quais o auditor elabora o relatório de auditoria operacional (ISSAI 3100, INTOSAI, 2019). No município, os usuários previstos do relatório de auditoria operacional incluem, principalmente:

- a) o Prefeito Municipal, como autoridade máxima do Executivo e destinatário primário das recomendações;
- b) o Secretário Municipal responsável pela área auditada, como parte responsável pela implementação das medidas corretivas;
- c) a Câmara Municipal de Vereadores, como instância de controle externo e fiscalização do Executivo;
- d) o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG), que pode utilizar os relatórios de auditoria interna como subsídio para suas fiscalizações externas, conforme previsto na Decisão Normativa TCEMG nº 02/2016; e
- e) a sociedade civil e os cidadãos, que têm o direito de conhecer os resultados das auditorias realizadas com recursos públicos, em observância ao princípio da transparência previsto no art. 37 da Constituição Federal de 1988.

A identificação dos usuários previstos deve ocorrer ainda na fase de planejamento, pois influencia diretamente a linguagem, o nível de detalhamento técnico e o formato do relatório. Um relatório destinado primariamente ao Prefeito e ao Secretário deve ter linguagem acessível, conclusões diretas e recomendações práticas, diferente de um relatório voltado ao TCE-MG, que pode exigir maior formalidade e fundamentação normativa (Di Pietro, 2019; Meirelles, 2013).

As partes responsáveis, por sua vez, são aquelas que devem adotar medidas a partir das conclusões e recomendações do relatório. No município, a parte responsável primária é o Secretário Municipal da área auditada, que deve elaborar e encaminhar à Controladoria o Plano de Ação em resposta às recomendações recebidas. Em situações que envolvam mais de uma secretaria, a responsabilidade pode ser compartilhada, devendo o relatório identificar claramente as responsabilidades de cada parte. Ao final da cadeia de accountability, o Prefeito

Municipal responde perante a Câmara de Vereadores e a sociedade pelo desempenho das políticas públicas municipais, e é nesse sentido que a auditoria operacional se afirma, conforme Loureiro, Teixeira e Moraes (2009), como instrumento de fortalecimento da accountability democrática no âmbito local.

3 O PAPEL DA CONTROLADORIA MUNICIPAL NA APLICAÇÃO DESTE MANUAL

As seções anteriores e seguintes deste Manual descrevem a metodologia de Auditoria Operacional com base nas normas internacionais da INTOSAI (2019) e nos referenciais consolidados pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2020), pelo Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF, 2020) e pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG, 2013). Esses referenciais foram concebidos para Entidades Fiscalizadoras Superiores, estruturas de controle externo com equipes especializadas, sistemas tecnológicos próprios e poder sancionatório. Assim, essa seção tem por finalidade situar, de forma direta e prática, qual é o papel da Controladoria Municipal e, especificamente, do Auditor de Controle Interno municipal na aplicação desta metodologia, adaptada à realidade de municípios de pequeno e médio porte.

A Controladoria Municipal é o órgão de controle interno da administração pública municipal, responsável pela fiscalização, avaliação e orientação das atividades dos demais órgãos e entidades da Prefeitura e sua atuação fundamenta-se no art. 74 da Constituição Federal de 1988, que determina que os Poderes mantenham sistemas de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento de metas, comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão. No âmbito municipal, esse mandato deve ser regulamentado pela respectiva legislação local ou lei complementar que discipline as atribuições do órgão de controle interno, bem como pelas normas que definem as competências do Auditor de Controle Interno, incluindo a realização de auditorias operacionais, fiscalizações e ações de controle voltadas à avaliação de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos governamentais.

Diferentemente dos Tribunais de Contas, que exercem controle externo, com poder de aplicar sanções, determinar a devolução de recursos e emitir pareceres sobre contas, a Controladoria Municipal exerce controle interno, de natureza predominantemente orientadora

e preventiva. No âmbito municipal, isso significa que o relatório de auditoria operacional não resulta em deliberação colegiada nem em processo administrativo sancionatório: ele é comunicado formalmente ao Prefeito Municipal e ao Secretário responsável pela área auditada, por meio de ofício, com solicitação de elaboração de Plano de Ação. A força da auditoria operacional municipal reside, portanto, não no poder de coerção, mas na qualidade técnica dos achados, na pertinência das recomendações e na capacidade do auditor de construir uma relação de confiança com os gestores auditados (Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009; Di Pietro, 2019).

À luz dos dados empíricos obtidos que fundamentaram este Manual, chegou-se à conclusão de que os gestores municipais, em geral, desconhecem a metodologia da auditoria operacional e podem inicialmente percebê-la como instrumento punitivo ou fiscalizatório no sentido negativo. Logo, cabe ao Auditor de Controle Interno municipal desmistificar essa percepção, apresentando a auditoria operacional como ferramenta de apoio à gestão, um mecanismo que, ao identificar causas de baixo desempenho e propor soluções práticas, contribui para que o Secretário entregue melhores resultados à população com os recursos disponíveis (Costa e Castanhar, 2003; Wholey, 1994).

3.1 Atores envolvidos

A aplicação deste Manual envolve quatro atores principais no âmbito municipal, com papéis e responsabilidades distintos e complementares:

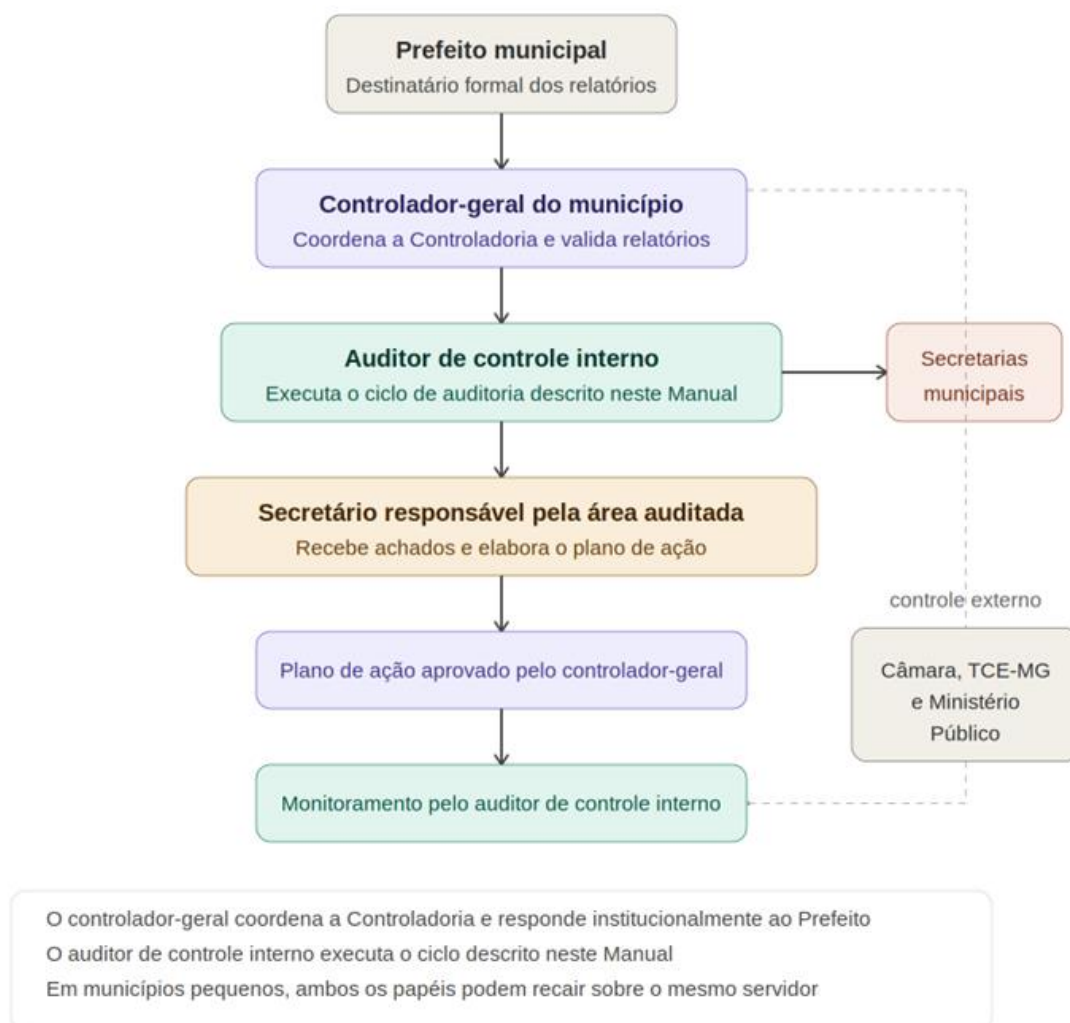
Controlador Municipal / Auditor de Controle Interno É o responsável pela condução de todas as fases da auditoria operacional, planejamento, execução, relatório e monitoramento. No município de pequeno e médio porte, frequentemente é o mesmo servidor que acumula as funções de Controlador e Auditor (Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Cabe a ele selecionar o objeto de auditoria com base na Matriz de Risco, comunicar formalmente o início dos trabalhos à unidade auditada, coletar e analisar evidências, elaborar os achados e as recomendações, emitir o relatório final e acompanhar a implementação das medidas corretivas no monitoramento. Sua atuação é orientada pelo Decreto Municipal regulamentador das atividades de auditoria e pelas normas estabelecidas neste Manual.

Prefeito Municipal É a autoridade máxima do Executivo municipal e o principal destinatário estratégico do relatório de auditoria operacional. O Prefeito também é a autoridade competente

para adotar providências administrativas nos casos em que o Secretário auditado não cumprir as recomendações no prazo estabelecido. Conforme a Constituição Federal de 1988, art. 74, o sistema de controle interno deve apoiar o controle externo no exercício de sua missão, e é o Prefeito quem responde perante o TCE-MG pelo desempenho da gestão municipal.

Secretário Municipal responsável pela área auditada É o gestor da unidade auditada e o ator operacional central do processo. Cabe ao Secretário receber o Relatório Final de Auditoria, tomar ciência dos achados e recomendações, e determinar a elaboração e o cumprimento do Plano de Ação. Também é responsabilidade do Secretário fornecer à equipe de auditoria os documentos, informações e acessos necessários durante a execução dos trabalhos; apresentar suas considerações sobre os achados preliminares na fase de audiência; elaborar o Plano de Ação em resposta às recomendações do relatório final; e implementar as medidas corretivas nos prazos acordados. A colaboração do Secretário é indispensável para o sucesso da auditoria operacional: sem acesso a dados e sem engajamento do gestor auditado, a qualidade das evidências e a exequibilidade das recomendações ficam comprometidas (Spink, 2001; Menicucci, 2008).

Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) Embora não seja ator interno à auditoria operacional municipal, o TCE-MG exerce papel relevante como instância de escalada nos casos em que as recomendações da Controladoria Municipal não forem atendidas pelo Prefeito ou pelos Secretários. Conforme a Decisão Normativa TCEMG nº 02/2016, o controle externo do TCE-MG abrange a avaliação do funcionamento dos sistemas de controle interno dos municípios mineiros, o que confere à Controladoria Municipal um papel estratégico de interface entre o controle interno e o controle externo. A Controladoria pode, ainda, encaminhar ao TCE-MG relatórios de auditoria operacional que revelem achados de maior gravidade ou que envolvam descumprimento reiterado de recomendações, fortalecendo a accountability da gestão municipal (Meirelles, 2013; Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009).



3.2 Desafios da Capacidade Estatal Local e as Respostas Metodológicas deste Manual

A pesquisa empírica que originou este Manual identificou seis limitações estruturais recorrentes nas Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, que condicionam a aplicação da metodologia de auditoria operacional:

1. **Equipe reduzida** — Na maioria dos municípios de pequeno porte, o controle interno conta com um ou dois servidores (Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Este Manual busca mitigar essa limitação por meio de instrumentos simplificados, modelos prontos para uso e roteiros passo a passo que permitem ao auditor conduzir o trabalho com autonomia.

2. **Ausência de sistema tecnológico próprio** — A substituição de sistemas eletrônicos especializados por ofícios, e-mails e pastas digitais organizadas é orientada ao longo de todo o Manual, com ênfase na rastreabilidade e na padronização dos registros (Spink, 2001).
3. **Baixa qualidade e disponibilidade dos dados municipais** — A recomendação de privilegiar fontes primárias, entrevistas, visitas técnicas e documentos institucionais, em detrimento de indicadores federais que muitas vezes não refletem a realidade local está presente nas seções de Execução deste Manual (Jannuzzi, 2005).
4. **Resistência cultural dos gestores** — A abordagem comunicativa proposta neste Manual — que apresenta a auditoria operacional como instrumento de apoio à gestão, não de fiscalização punitiva, visa reduzir resistências e ampliar a colaboração dos Secretários durante os trabalhos (Costa e Castanhar, 2003);
5. **Risco de descontinuidade por troca de gestão** — A ênfase na documentação rigorosa dos papéis de trabalho e na formalização dos processos em Instrução Normativa municipal visa garantir a perenidade da metodologia independentemente da troca de servidores ou de gestão (Spink, 2001; Meirelles, 2013).
6. **Ausência de poder sancionatório** — A Controladoria Municipal não aplica multas nem determina a devolução de recursos: essas competências são dos Tribunais de Contas. O poder da Controladoria reside na qualidade técnica de seus relatórios, na comunicação direta com o Prefeito e na possibilidade de encaminhamento ao TCE-MG nos casos de descumprimento reiterado. Este Manual orienta o auditor a maximizar o impacto de suas recomendações dentro desses limites, formulando achados fundamentados, recomendações exequíveis e prazos realistas (Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009).

Compreendido o papel da Controladoria Municipal e os atores envolvidos, a seção seguinte apresenta os conceitos fundamentais da Auditoria Operacional e seu ciclo de aplicação prática.

4 Auditoria Operacional: conceito e dimensões

Definida a equipe responsável e esclarecido seu papel institucional na estrutura municipal, é fundamental que todos os envolvidos compartilhem o mesmo entendimento sobre o que caracteriza uma Auditoria Operacional, base conceitual sobre a qual se apoiam todas as etapas descritas neste Manual.

A Auditoria Operacional, também denominada Auditoria de Desempenho, consiste em um exame independente, objetivo e confiável que analisa empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais, com o propósito de verificar se as ações realizadas pelo setor público estão em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, e se há espaço para aperfeiçoamentos (INTOSAI, 2019). Conforme destacam Lonsdale (2011) e Shand e Anand (1996), as auditorias operacionais estabeleceram raízes nas democracias contemporâneas como instrumentos de avaliação da eficiência dos gastos públicos e de promoção de melhores resultados para a sociedade, função que, no contexto municipal brasileiro, ainda é incipiente e representa uma lacuna metodológica que este Manual busca contribuir para suprir.

É possível combinar técnicas operacionais, financeiras e de conformidade em um mesmo trabalho, resultando nas denominadas auditorias integradas (INTOSAI, 2019). No município de pequeno e médio porte, essa combinação pode ser especialmente útil quando o objeto envolve simultaneamente a avaliação do desempenho de uma política pública e a verificação da regularidade dos gastos a ela associados, permitindo que a Controladoria Municipal gere um produto técnico mais abrangente sem necessidade de instaurar processos separados.

A Auditoria Operacional examina quatro dimensões fundamentais do desempenho governamental, adotadas como critérios de avaliação ao longo deste Manual:

Economicidade avalia se os recursos utilizados para a consecução de determinada ação foram adquiridos e gerenciados com o menor custo possível, sem comprometimento da qualidade dos produtos e serviços entregues. Relaciona-se à capacidade da organização pública de realizar uma gestão financeira adequada na consecução dos fins estabelecidos (TCU, 2020). No contexto municipal, a economicidade é frequentemente avaliada por meio da análise de processos licitatórios, contratos e despesas associadas ao programa ou política auditada.

Exemplo prático: Compra de alimentos para a merenda escolar por preços compatíveis com o mercado.

Eficiência mede a relação entre os produtos gerados por uma atividade e os custos dos insumos despendidos em seu processo, mantidos determinados padrões de qualidade (TCU, 2020; Costa e Castanhar, 2003). Pode ser examinada sob duas perspectivas complementares: a minimização do custo necessário para obter determinado nível de produto, ou a maximização do produto gerado dado um orçamento fixo. No município, a eficiência é especialmente relevante quando se avalia se os recursos escassos disponíveis estão sendo alocados nos programas com maior potencial de impacto para a população local (Sano e Montenegro Filho, 2013), um exemplo prático seria a quantidade de refeições produzidas em relação aos recursos utilizados.

Eficácia corresponde ao grau em que os objetivos e metas programados pela administração pública foram alcançados. Pode ser influenciada por fatores internos, como a qualidade da gestão e a capacitação dos servidores, e externos, como restrições orçamentárias, condições socioeconômicas e fatores políticos (TCU, 2020; Costa e Castanhar, 2003). Exemplo prático: Percentual de alunos efetivamente atendidos pela merenda. Os achados desta pesquisa indicaram que os gestores municipais frequentemente implementam políticas públicas com objetivos e metas pouco definidos, o que dificulta a avaliação posterior de sua eficácia, limitação que o auditor deve documentar nos achados e endereçar nas recomendações (Jannuzzi, 2005).

Efetividade avalia se os resultados alcançados a médio e longo prazo correspondem aos objetivos originalmente definidos para o programa ou política auditada, e se esses resultados são realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por fatores externos (TCU, 2020; Draibe, 2001). É a dimensão mais complexa de mensurar, pois exige a construção de indicadores de impacto que nem sempre estão disponíveis nos registros municipais, sendo um exemplo prático o impacto da alimentação escolar na frequência e no desempenho dos estudantes. Conforme identificado na pesquisa empírica, a baixa qualidade e disponibilidade de dados municipais representa um dos principais obstáculos à avaliação da efetividade no âmbito local (Grin, Demarco e Abrucio, 2021; Jannuzzi, 2005). Nesse caso, o auditor deve privilegiar fontes primárias, como entrevistas com gestores e beneficiários, visitas técnicas e documentos institucionais, para construir evidências sobre os resultados alcançados.

A realização de uma Auditoria Operacional envolve quatro elementos essenciais: o auditor, responsável pela condução de todas as fases do trabalho; os usuários previstos, para quem o relatório é elaborado; o objeto e o escopo da auditoria, que delimitam o que será examinado; e as informações do objeto, que constituem a matéria-prima da análise (TCU, 2020). No município de pequeno e médio porte, esses quatro elementos assumem configuração específica: o auditor frequentemente é o único servidor da Controladoria; os usuários primários são o Prefeito e o Secretário auditado; o objeto deve ser selecionado com critério, priorizando políticas de maior materialidade e risco; e as informações disponíveis são muitas vezes incompletas, exigindo coleta ativa de dados primários.

Os requisitos necessários à condução de auditorias efetivas e de alta qualidade, independência e ética, confiança e assecuração, risco de auditoria, comunicação, habilidade, supervisão, julgamento e ceticismo profissional, controle de qualidade, materialidade e documentação, foram detalhados na seção de Requisitos Gerais deste Manual, com as adaptações necessárias à realidade das Controladorias Municipais.

5 Fluxo da Auditoria Operacional

Compreendido o conceito de Auditoria Operacional, apresenta-se a seguir o fluxo geral de suas fases, que orienta a estrutura das demais seções deste Manual. O ciclo de Auditoria Operacional possui início com a seleção dos temas, que comporão o plano de auditoria. O plano possui como finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria, conforme Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União.

A Matriz de análise de riscos, por sua vez, objetiva auxiliar na definição do escopo e nas questões de auditoria, através da identificação e ponderação dos riscos nas atividades auditadas, identificação dos riscos de controle incidentes sobre a atividade, bem como os riscos residuais mais críticos e merecedores da atenção da auditoria. Longo (2011) esclarece que se trata de característica fundamental o uso da matriz de riscos para o estabelecimento da estratégia e do plano de auditoria para a execução dos trabalhos.

Posteriormente, a fase de execução da auditoria corresponde a coleta dos dados e informações para análises apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões de auditoria. Assim, as principais atividades realizadas pelo auditor nesta etapa são

desenvolvimento do trabalho de campo, coleta e análise de dados, elaboração e validação da matriz de achados.

Por fim, elabora-se o Relatório Final de Auditoria, principal produto da auditoria, o qual deve ser submetido à apreciação do Controlador Municipal e, quando pertinente, encaminhado ao Prefeito Municipal e ao Secretário responsável pela área auditada, finalizando com a comunicação formal dos resultados. O relatório final corresponde ao 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 utilizado, os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações, conforme orientam as normas internacionais de auditoria (INTOSAI, 2019) e o Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2020), adaptadas à realidade das Controladorias Municipais.

Embora se trate de fases encadeadas, é importante destacar que a Auditoria Operacional pode apresentar superposições entre suas etapas. O relatório de auditoria pode e deve começar a ser estruturado ainda no início do planejamento, mediante esboço baseado na hierarquia dos objetivos formulados (questão fundamental, questões, subquestões e hipóteses de auditoria), conforme orientam as normas do Tribunal de Contas da União (2020).

6 Seleção dos temas de Auditoria

A seleção de temas e o planejamento da auditoria constituem uma única fase do ciclo de Auditoria Operacional, organizada nas seguintes etapas sequenciais, todas tratadas nesta seção: o planejamento da auditoria operacional propriamente dito, incluindo a elaboração da Matriz de Risco; a construção da Matriz de Planejamento; a validação da Matriz de Planejamento junto aos gestores; e a consolidação do Plano de Auditoria, documento que formaliza o planejamento e dá início à fase de Execução. Torna-se importante mencionar que o Plano de Auditoria trata-se de produto da fase de planejamento, enquanto o Plano de Ação, tratado em seção própria mais adiante neste Manual, o documento elaborado pela unidade auditada em resposta às recomendações do relatório de auditoria, já na fase de Relatório e Divulgação.

A seleção do tema constitui o primeiro estágio do ciclo da auditoria e integra a fase de planejamento. Conforme estabelece a ISSAI 3000 (INTOSAI, 2019), essa etapa compreende duas atividades centrais: a identificação de temas potenciais e o desenho da auditoria. A escolha

do objeto deve recair sobre matérias relevantes, auditáveis e compatíveis com o mandato institucional da Controladoria Municipal, buscando maximizar o impacto potencial da auditoria de forma realista, considerando as capacidades institucionais e os recursos efetivamente disponíveis para sua execução (TCU, 2020).

No contexto das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, a seleção criteriosa do objeto de auditoria é ainda mais decisiva do que em estruturas de controle de maior porte. Como identificado na pesquisa empírica que fundamentou este Manual, essas equipes dispõem de tempo e pessoal limitados, sem possibilidade de conduzir múltiplas auditorias simultaneamente (Grin, Demarco e Abrucio, 2021; Veloso, 2011). Uma escolha equivocada do objeto, seja por materialidade insuficiente, seja por inviabilidade de acesso aos dados, pode comprometer meses de trabalho sem gerar impacto real para a gestão. Por isso, recomenda-se que a seleção seja sempre fundamentada na Matriz de Risco, detalhada na seção seguinte, e considere explicitamente os cinco critérios apresentados a seguir.

O processo de seleção deve estar articulado ao Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI) da Controladoria Municipal, assegurando coerência entre as prioridades institucionais e as ações de controle previstas para o exercício (INTOSAI, 2019; NBASP 3000, ATRICON, 2017). No âmbito municipal, o PAAI deve ser elaborado com base na Matriz de Risco, na análise do orçamento municipal e nas políticas públicas de maior impacto para a população local, conforme orientam Costa e Castanhar (2003) ao destacar que a avaliação efetiva exige a definição prévia de critérios e prioridades que garantam o máximo benefício coletivo com os recursos disponíveis.

Os temas selecionados para auditoria operacional devem observar cinco critérios técnicos, adaptados à realidade municipal:

- Relevância está associada ao grau de interesse público envolvido e à importância do tema para a população beneficiada ou impactada pela política pública auditada (ISSAI 300, INTOSAI, 2019). No município, a relevância deve ser avaliada em termos do número de cidadãos afetados, da importância estratégica da política no contexto local e do impacto potencial de melhorias no desempenho da área auditada. A pesquisa empírica que fundamentou este Manual revelou que políticas das áreas de saúde, educação e infraestrutura tendem a concentrar os maiores volumes orçamentários e o maior impacto sobre a população dos

municípios estudados, sendo, portanto, as mais relevantes para a seleção do objeto de auditoria.

- Oportunidade refere-se à adequação temporal da realização da auditoria, considerando o momento mais estratégico para que seus resultados produzam efeitos preventivos e corretivos (NBASP 3000, ATRICON, 2017). No contexto municipal, a oportunidade deve levar em conta o calendário político-administrativo do município, incluindo o ciclo orçamentário e os períodos eleitorais, que podem influenciar a receptividade dos gestores às recomendações. Conforme identificado por Spink (2001), a continuidade das políticas públicas é favorecida quando os trabalhos de avaliação e controle são realizados em momentos estratégicos, com capacidade de influenciar decisões antes de sua irreversibilidade.
- Risco representa a possibilidade de ocorrência de eventos indesejáveis que comprometam o alcance dos objetivos da política pública auditada, tais como erros, falhas de gestão, desperdício de recursos, descumprimento de metas ou fraudes (ISSAI 300, INTOSAI, 2019). A análise de risco é a ferramenta central da seleção de temas neste Manual e está operacionalizada na Matriz de Risco apresentada na seção seguinte. No âmbito municipal, os fatores de risco específicos identificados na pesquisa empírica, incluindo a rotatividade de servidores, a baixa qualidade dos dados e a resistência cultural dos gestores, devem ser incorporados à avaliação de risco de cada objeto potencial de auditoria.
- Materialidade relaciona-se ao volume de recursos envolvidos e à representatividade financeira do objeto no orçamento municipal, mas abrange também a relevância qualitativa do tema em termos sociais, políticos, de conformidade normativa, transparência e governança (NBASP 3000, ATRICON, 2017; Costa e Castanhar, 2003). Para a Controladoria Municipal, a materialidade financeira pode ser aferida pela participação do programa ou da secretaria no orçamento total do município, enquanto a materialidade qualitativa pode ser avaliada pelo impacto potencial da auditoria na melhoria dos serviços entregues à população.

- Auditabilidade é o critério que verifica se o objeto selecionado é tecnicamente viável de ser auditado com os recursos disponíveis, ou seja, se existem dados e evidências acessíveis, se a equipe dispõe das competências necessárias e se o prazo é compatível com a complexidade do trabalho (TCU, 2020). No município de pequeno e médio porte, a auditabilidade é um critério especialmente relevante diante das limitações de equipe e da baixa qualidade dos dados locais identificadas na pesquisa empírica (Jannuzzi, 2005). Recomenda-se que o auditor avalie a auditabilidade antes de confirmar a seleção do objeto, verificando se as principais fontes de informação são acessíveis e se o escopo pretendido é compatível com a capacidade de trabalho disponível. Quando necessário, é preferível reduzir o escopo da auditoria a um objeto mais delimitado do que comprometer a qualidade do trabalho por excesso de ambição metodológica.

ERROS COMUNS NA SELEÇÃO DO OBJETO DE AUDITORIA

- Escolher um tema amplo demais, que ultrapasse a capacidade da equipe disponível
- Iniciar a auditoria sem definir claramente o problema que se pretende investigar
- Não verificar a auditabilidade do objeto antes de começar — dados inacessíveis ou inexistentes
- Selecionar o objeto por pressão política e não por critérios técnicos de risco e materialidade
- Confundir auditoria operacional com auditoria de conformidade e usar o objeto errado para o instrumento

6.1 Levantamento

A transição da seleção de temas para o planejamento operacional da auditoria exige a obtenção de informações atualizadas sobre a estrutura, as competências e o funcionamento do objeto a ser auditado. Essas informações são essenciais para confirmar a relevância e a auditabilidade do tema selecionado, identificar as principais vulnerabilidades e definir o escopo mais adequado para o trabalho (INTOSAI, 2019; TCU, 2020). No contexto municipal, esse

levantamento preliminar, denominado pré-estudo ou estudo inicial, integra a fase de planejamento e precede a elaboração da Matriz de Risco e da Matriz de Planejamento.

O Auditor de Controle Interno municipal geralmente já possui acesso facilitado a organogramas, normativos internos, relatórios de gestão e ao conhecimento informal dos processos da secretaria a ser auditada, dado o ambiente de proximidade institucional típico dos municípios de pequeno e médio porte. Essa proximidade pode ser uma vantagem no levantamento, pois reduz o tempo de familiarização com o objeto. No entanto, como identificado na pesquisa empírica que fundamentou este Manual, ela também representa um risco: o auditor pode superestimar seu conhecimento sobre os processos da secretaria auditada e subestimar falhas que não são visíveis no cotidiano (Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Por isso, recomenda-se que as informações levantadas sejam sempre documentadas formalmente, por exemplo, em registros de reunião, e-mails ou anotações estruturadas, de modo que o levantamento não dependa exclusivamente do conhecimento pessoal do auditor e que o trabalho possa ser retomado por outro servidor em caso de troca de gestão (Spink, 2001).

O levantamento tem por finalidade conhecer a organização e o funcionamento da área a ser auditada, identificar os principais processos, normativos e atores envolvidos, e verificar se o objeto indicado é efetivamente auditável, ou seja, se existem dados acessíveis, fontes de evidência confiáveis e condições para a realização do trabalho dentro do prazo e com a equipe disponível (ISSAI 300, INTOSAI, 2019; NBASP 3000, ATRICON, 2017). Quando o levantamento revelar que o objeto não é auditável nas condições disponíveis, recomenda-se a revisão do escopo ou a substituição do tema, antes do início formal do planejamento, evitando o desperdício de recursos escassos da Controladoria Municipal.

As principais técnicas recomendadas para a realização do levantamento são as seguintes:

- análise documental, incluindo legislação aplicável, normativos internos, relatórios de gestão, dados orçamentários e contratos;
- entrevistas com gestores, servidores operacionais e, quando pertinente, com beneficiários das políticas públicas, técnica amplamente utilizada na pesquisa empírica que fundamentou este Manual (Bardin, 2016; Patton, 2015);
- utilização de dados primários, coletados diretamente pela equipe de auditoria, e dados secundários, provenientes de sistemas governamentais, IBGE, IDEB, SIMAVE e outros

indicadores disponíveis, com atenção às limitações dos indicadores federais para retratar a realidade local (Jannuzzi, 2005);

- avaliação de riscos, com identificação dos principais fatores que podem comprometer o desempenho do objeto auditado, inclusive os fatores de risco específicos do contexto municipal tratados neste Manual;
- aplicação do Diagrama de Ishikawa, também denominado diagrama de causa e efeito ou espinha de peixe, útil para estruturar visualmente as possíveis causas de um problema identificado no levantamento; e
- análises estatísticas ou comparativas simples, quando os dados disponíveis permitirem, para dimensionar a magnitude dos problemas identificados.

A utilização combinada dessas técnicas contribui para ampliar a consistência das evidências preliminares, fortalecer a definição do escopo e das questões de auditoria e assegurar que o planejamento seja construído sobre bases sólidas. No município de pequeno e médio porte, onde os dados são frequentemente escassos e incompletos, a combinação de análise documental com entrevistas tende a ser a estratégia de levantamento mais eficaz e exequível (Patton, 2015; Costa e Castanhar, 2003).

Concluído o levantamento, o auditor dispõe das informações necessárias para iniciar a etapa mais estratégica do planejamento: a elaboração da Matriz de Risco e a definição dos objetivos, questões e procedimentos da auditoria, tratados nas seções seguintes.

6.2 Planejamento da auditoria operacional

O planejamento constitui a etapa mais estratégica do ciclo de Auditoria Operacional. É nesta fase que se definem o objeto, os objetivos, as questões de auditoria, os procedimentos de coleta de evidências e os recursos necessários para a realização dos trabalhos. Conforme estabelece a ISSAI 3000 (INTOSAI, 2019, item 96), o auditor deve planejar a auditoria de modo a contribuir para um trabalho de alta qualidade, conduzido de forma econômica, eficiente e oportuna. A auditoria operacional deve ser concebida como um projeto estruturado, com etapas, prazos, responsabilidades e produtos claramente definidos desde o início (ISSAI 3000, item 97; TCU, 2020).

No contexto das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, o planejamento assume relevância ainda maior do que em estruturas de controle de grande porte. Como identificado por Ingraham (2007), a capacidade de gestão pública depende fundamentalmente

da habilidade das administrações de planejar e executar suas responsabilidades de forma eficiente e eficaz, habilidade que, nas Controladorias Municipais, precisa ser exercida com recursos limitados, equipes reduzidas e sem suporte tecnológico especializado (Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Deste modo, um planejamento bem conduzido evita o desperdício de tempo escasso, reduz o risco de que a auditoria não gere resultados úteis e aumenta a probabilidade de que as recomendações sejam implementadas pelos gestores auditados (Wholey, 1994; Costa e Castanhar, 2003).

Durante o planejamento, o auditor deve definir os procedimentos necessários à coleta de evidências suficientes e apropriadas para responder aos objetivos e às questões de auditoria estabelecidos (ISSAI 3000, item 101). Essa definição metodológica é fundamental para garantir a consistência dos achados e a confiabilidade das conclusões apresentadas no relatório final.

6.2.1 Análise preliminar do objeto de auditoria

Antes de elaborar a Matriz de Risco e definir formalmente o escopo da auditoria, o auditor deve adquirir conhecimento substantivo sobre o objeto a ser auditado (ISSAI 3000, item 98). Esse conhecimento é a base para a definição das questões de auditoria, a escolha dos procedimentos de coleta de evidências e a identificação das principais vulnerabilidades e riscos associados ao objeto. A análise preliminar também permite verificar se o objeto é efetivamente auditável, ou seja, se as informações necessárias estão disponíveis e podem ser obtidas com o esforço compatível com a capacidade da equipe.

A análise preliminar tem como finalidade central a obtenção de conhecimento substantivo sobre o objeto da auditoria. Nessa etapa, realiza-se o levantamento de informações relevantes, permitindo avaliar diferentes desenhos de auditoria, verificar a existência de critérios adequados e identificar a disponibilidade de dados necessários ao exame. Ressalte-se que a eventual ausência ou insuficiência de dados pode, por si só, configurar achado relevante, não devendo, necessariamente, impedir o prosseguimento do trabalho (ISSAI 3000, item 98). No município de pequeno e médio porte, a baixa qualidade e disponibilidade dos dados locais é uma das limitações mais recorrentes, identificada na pesquisa empírica que fundamentou este Manual como obstáculo estrutural à avaliação de políticas públicas municipais (Jannuzzi, 2005; Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Assim, o auditor deve privilegiar fontes primárias, como

entrevistas, visitas técnicas e documentos institucionais, em detrimento de indicadores federais que frequentemente não refletem a realidade local.

A análise preliminar deve ser organizada em duas dimensões complementares:

- Quanto ao objeto e seu contexto, recomenda-se examinar os objetivos gerais e específicos da política ou programa a ser auditado; a legislação e as normas aplicáveis; a estratégia de atuação, contemplando as ações desenvolvidas, as metas estabelecidas, o público-alvo atendido e os serviços ofertados; a estrutura organizacional da secretaria responsável; as fontes de financiamento e o histórico da execução orçamentária; a inserção do objeto nas prioridades do governo municipal; o histórico institucional da política ou programa, incluindo eventuais alterações de objetivos ou de público-alvo; e a atuação de outros órgãos ou programas na mesma área, com destaque para os mecanismos de coordenação existentes entre secretarias (Grin, Demarco e Abrucio, 2021).
- Quanto ao funcionamento do objeto auditado, recomenda-se examinar os processos gerenciais adotados pela secretaria; os sistemas de informação e as bases de dados disponíveis, avaliando sua confiabilidade e acessibilidade; o ambiente de controle interno; e as principais restrições enfrentadas, como limitações legais, escassez de recursos humanos, dependência de sistemas externos ou necessidade de cooperação com outras secretarias. No município, essa última dimensão é especialmente relevante: a pesquisa empírica que fundamentou o Manual reconheceu que a fragmentação de políticas entre secretarias e a dependência de sistemas de terceiros estão entre os fatores que mais comprometem a qualidade da gestão pública local, gerando riscos que devem ser incorporados à análise (Grin, Demarco e Abrucio, 2021; Menicucci, 2008).
- A equipe deve, ainda, verificar a existência de trabalhos anteriores sobre o objeto auditado, incluindo relatórios de auditoria interna, pareceres do TCE-MG, pesquisas acadêmicas e estudos técnicos elaborados pela própria secretaria. A verificação evita sobreposição de esforços, enriquece o desenho da auditoria e amplia o repertório analítico da equipe. No entanto, no município de pequeno e médio porte, é comum que não existam trabalhos anteriores sobre o objeto selecionado, o que torna a análise preliminar ainda mais importante como etapa de construção do conhecimento necessário ao planejamento.

Concluída a análise preliminar, o auditor dispõe das informações necessárias para decidir entre a realização de uma avaliação de riscos ou de uma análise de problema como abordagem central do planejamento, e para iniciar a elaboração da Matriz de Risco, tratada na seção seguinte.

6.2.2 Metodologia de elaboração da Matriz de Risco

A matriz de riscos trata-se de uma ferramenta para a análise dos riscos e consiste na identificação de fatores de relevância, risco e materialidade inferentes a um determinado órgão/entidade. Os fatores ponderados através de critérios objetivos permitem a classificação das unidades gestoras por ordem de prioridade a fim de apoiar o planejamento da atividade-fim no processo de promoção da auditoria.

Oliveira, Gomes e Machado (2015) afirmam que há poucos órgãos e instituições públicas no Brasil que possuem políticas ou práticas de gestão de riscos formalmente estabelecidas, embora possuam sistemas de controles internos constituídos. A Matriz trata-se de metodologia que permite identificar áreas importantes a serem auditadas, visualizando a priorização das ações e a melhor alocação dos recursos, levando-se em conta um conjunto de variáveis que causem impacto no Risco de Auditoria em um contexto global (planejamento de um órgão de auditoria) ou unitário (processo de auditoria).

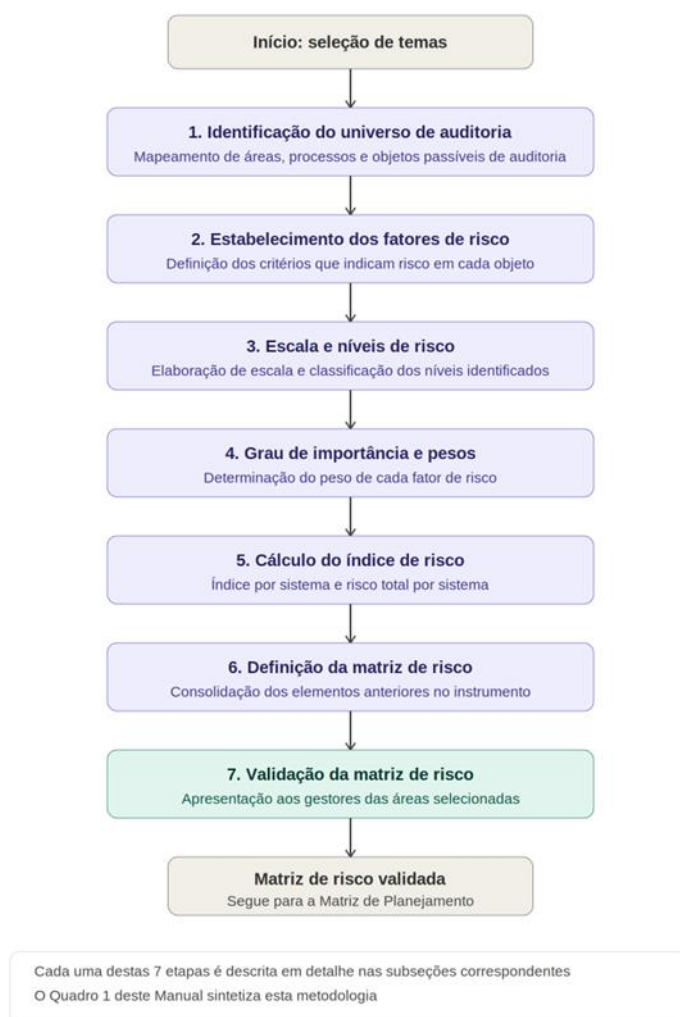
Oliveira e Filho (2009), por sua vez, apresentam que o gerenciamento de riscos pode ser conduzido através da utilização de uma matriz de risco, que dará ao planejamento estratégico características procedimentais mais eficazes.

A matriz de risco trata-se de fase do processo de Auditoria Operacional, descrito na proposta de Manual de Auditoria Operacional, a qual possibilita a análise e visualização qualitativa das áreas da auditoria que terão os riscos alto, médio ou baixo, com a finalidade de analisar os critérios de eficiência, eficácia e efetividade das Auditorias Operacionais. Assim, segundo os autores Junior, Gomes e Machado (2015) a utilização de matrizes de risco visam a avaliação de probabilidade de impactos em relação às etapas de operacionalização de quaisquer processos de gestão, os quais podem ser compreendidos como grandes conjuntos de atividades através dos quais a organização cumpre sua missão, sobretudo em processos de auditoria.

Ademais, os autores estabelecem que são fases da matriz de Risco a identificação do universo da auditoria, o estabelecimento dos fatores de risco, a elaboração da escala dos fatores de risco e estabelecimento de níveis de risco, a determinação do grau de importância e dos pesos

e fatores dos níveis de riscos, avaliação e enquadramento dos sistemas nas escalas e níveis dos riscos, cálculo do índice de risco por sistema e do risco total por sistema e por fim definição da matriz de risco por entidade e por sistema.

Figura 2 – Etapas de elaboração da Matriz de Risco na Auditoria Operacional Municipal



Fonte: elaborado com base em Oliveira Júnior, Gomes e Machado (2015) e TCU (2020), adaptado à realidade das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte.

6.2.3 Início da seleção dos temas

A seleção do objeto da auditoria operacional é a decisão estratégica que direciona a alocação da equipe e organiza todas as etapas seguintes do trabalho. Antes de montar a Matriz de Riscos ou de formular as questões de auditoria, a equipe técnica precisa responder a uma pergunta fundamental: qual política ou ação governamental deve ser submetida à avaliação de desempenho?

Em municípios de pequeno e médio porte, essa escolha é ainda mais crítica. Como essas Controladorias enfrentam limitações de pessoal e de recursos, conseguindo realizar, em média, apenas uma ou duas auditorias operacionais por ano, a definição do tema determina onde o controle interno concentrará seus esforços (GRIN; DEMARCO; ABRUCIO, 2021; VELOSO, 2011). Por isso, a escolha deve ser baseada nos cinco critérios discutidos na seção anterior: relevância, oportunidade, risco, materialidade e auditabilidade, sendo formalizada no Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI) do município.

Depois de definido o tema prioritário, o passo seguinte é mapear o universo de auditoria, identificando as secretarias, os processos e os atos que podem ser examinados. Esse mapeamento inicial permite ao auditor dimensionar o tamanho real do trabalho e obter as informações necessárias para construir uma Matriz de Riscos consistente.

6.2.4 Identificação do universo da auditoria

A primeira fase de construção da matriz de risco envolve o levantamento das legislações aplicáveis ao objeto, o regimento interno da organização, os trabalhos anteriores do órgão de controle interno e externo sobre o assunto, artigos acadêmicos e técnicos sobre o tema. Junior, Gomes e Machado (2015) afirmam que o próximo passo da identificação do universo da auditoria deve ser requeridos dados sobre (i) informações sobre planejamento estratégico da instituição (ou assemelhado) (ii) fluxogramas e narrativas do processo de trabalho (descrição textual das atividades realizadas); bem como (iii) normativos internos aplicáveis e relação de áreas responsáveis pela gestão do objeto.

Na prática municipal, esse universo costuma se limitar à legislação federal e estadual aplicável (já que normativos internos próprios sobre auditoria operacional raramente existem), a regimentos e portarias da própria Prefeitura, e a registros informais de auditorias internas anteriores, quando houver. A ausência de trabalhos anteriores de controle interno sobre o objeto

não impede a auditoria: ao contrário, é um indicativo de risco que deve ser registrado na própria Matriz de Risco.

Os autores destacam que superada a fase inicial de entendimento do objeto de auditoria, passa-se à realização de entrevistas com gestores e operadores dos processos ou atividades, a fim de aprofundar o conhecimento acerca dos objetivos e da operacionalização das atividades desenvolvidas em cada etapa do trabalho de implementação das ações pela instituição. A fase de entrevistas pode ser com os gestores, coordenadores e técnicos responsáveis pelas áreas selecionadas, bem como com a assessoria jurídica do ente auditado. Recomenda-se que as entrevistas sejam conduzidas com roteiro previamente elaborado, observando-se as questões éticas pertinentes e o sigilo das informações coletadas.

6.2.5 Estabelecimento dos fatores de risco

A elaboração da escala dos fatores de riscos e estabelecimentos de riscos visam apresentar os principais fatores de risco e as respectivas dimensões a serem utilizadas na instituição como criticidade, relevância e materialidade do risco. Junior, Gomes e Machado (2015) afirmam que para cada risco devem ser associados, caso existentes, os controles formais e informais de que dispõe a unidade os quais possam direta ou indiretamente contribuir para mitigar os riscos identificados.

Segundo os autores, na avaliação dos controles internos também devem ser estabelecidas escalas qualitativas e se possível quantitativas que contribuam para a subjetividade inerente ao processo de avaliação. Ademais, deve-se estabelecer o risco residual para retratar o resultado da avaliação dos controles formais ou informais, associados a cada evento de risco inerente. Assim, ao final desta etapa é possível definir a extensão e a profundidade da auditoria, conforme os objetivos e a operacionalização da atividade a ser fiscalizada.

Portanto, nesta fase de estabelecimento de fatores de risco realiza-se a identificação dos fatores de riscos que influenciam na implementação das políticas públicas pelo município, quais sejam informações incorretas ou incompletas; dificuldade de acesso à informação ou informação de baixa qualidade acerca das políticas públicas; omissões ou informações enganosas e dificuldade de lidar com temas complexos ou politicamente sensíveis.

Ademais, deve-se identificar os objetivos de cada atividade e/ou política pública a ser auditada, bem como compreender e registrar as etapas do processo de trabalho que compõem a atividade administrativa, desenvolvidas para alcançar os objetivos estabelecidos. Junior, Gomes e Machado (2015) destacam, como exemplo, no caso do processo de descentralização de recursos da União para outros entes públicos ou privados por meio de transferências voluntárias de recursos, poder-se-ia dividir o processo nas seguintes etapas: a) motivação da transferência; b) seleção do receptor da descentralização; c) celebração do ajuste; d) acompanhamento da execução; e e) análise de prestação de contas. Em seguida, conforme os autores, para se construir visão detalhada do objeto e da gestão de riscos, devem ser requeridos da instituição (f) informações sobre planejamento estratégico (ou assemelhado) e/ou sobre a inserção do objeto de auditoria no planejamento estratégico do órgão ou unidade; (g) fluxogramas e narrativas do processo de trabalho (descrição textual das atividades realizadas); e (h) normativos internos aplicáveis e relação de áreas responsáveis pela gestão do objeto.

6.2.6 Fatores de risco institucionais característicos do município

Além dos fatores de risco genéricos descritos acima, a equipe de auditoria deve avaliar, na realidade municipal, fatores de risco institucionais que normalmente não se aplicam a uma Entidade Fiscalizadora Superior, cujo corpo técnico é de carreira e independe de ciclos eleitorais. Esses fatores foram identificados na pesquisa empírica que fundamentou este Manual e estão amplamente documentados na literatura sobre gestão pública municipal (Grin, Demarco e Abrucio, 2021; Ingraham, 2007). Destacam-se, em especial:

- Descontinuidade político-administrativa: a cada eleição municipal, com mandatos de quatro anos, há risco de mudança de prioridades de gestão, de descontinuidade de políticas públicas em curso e de auditorias ou planos de ação iniciados em uma gestão não serem reconhecidos pela gestão seguinte. Spink (2001) demonstra, contudo, que a continuidade de programas e ações entre gestões depende, em grande medida, do envolvimento de servidores técnicos permanentes, o que reforça a importância de o Auditor de Controle Interno atuar como agente técnico estável, capaz de assegurar a continuidade do acompanhamento independentemente da alternância política. Meirelles (2013) complementa ao destacar que a institucionalização de procedimentos por meio de atos normativos, como Instruções Normativas e Decretos Municipais, é o mecanismo

mais eficaz para garantir a perenidade das práticas de controle interno independentemente da alternância de gestão.

- Rotatividade de servidores e cargos comissionados: a renovação de cargos comissionados decorrente de trocas de gestão e ciclos eleitorais representa risco significativo à continuidade das políticas públicas e à memória institucional, podendo comprometer a rastreabilidade de dados e a consistência dos registros auditados. Conforme identificado na pesquisa empírica que fundamentou este Manual, esse risco é agravado pelo fato de que parte relevante do conhecimento operacional das secretarias municipais está concentrada em servidores sem vínculo permanente, cuja saída resulta em perda de informações críticas para a auditoria (Grin, Demarco e Abrucio, 2021). O auditor deve mapear, na fase de levantamento, quais processos dependem de servidores comissionados e quais informações estão documentadas formalmente, priorizando a coleta de evidências em registros escritos em vez de declarações verbais.
- Dependência de fornecedor único de tecnologia da informação: municípios de pequeno e médio porte tipicamente não dispõem de equipe de TI própria, dependendo de empresa terceirizada para os sistemas de gestão pública (Velo, 2011). Esse fator de risco deve ser considerado tanto na disponibilidade e qualidade das evidências documentais quanto na continuidade dos sistemas em caso de troca de fornecedor. As entrevistas realizadas evidenciaram que inconsistências nos sistemas de gestão digital municipal geraram dificuldades concretas no acesso a dados durante os trabalhos de campo, exigindo que o auditor recorresse a fontes primárias alternativas para suprir as lacunas informacionais (Jannuzzi, 2005).

Os fatores não substituem os critérios técnicos de probabilidade e impacto já descritos, mas devem ser incorporados como variáveis adicionais na avaliação de cada evento de risco, sobretudo na definição dos planos de ação e dos prazos de monitoramento, que devem considerar o risco de descontinuidade decorrente do calendário eleitoral municipal. A incorporação desses fatores à Matriz de Risco é uma das principais contribuições deste Manual em relação aos referenciais de auditoria operacional existentes, todos concebidos para Entidades Fiscalizadoras Superiores com estrutura permanente e independente de ciclos políticos (TCU, 2020; INTOSAI, 2019).

6.2.7 Elaboração de escala dos fatores de risco e estabelecimento de níveis de risco

Nesta fase, deve-se identificar os mecanismos de controles existentes, bem como os eventos de risco já catalogados. Assim, para todo risco deve ser associado, caso existente, os controles formais e informais que a entidade possui.

Assim, deve-se realizar entrevistas adicionais com gestores, auditores e operadores de processos, de modo a validar os riscos inerentes, bem como identificar riscos não antes catalogados da execução da política pública e entender quais os controles internos existentes para a mitigação destes riscos, conforme métodos de entrevistas destacados anteriormente.

Portanto, nesta fase identifica-se o rol de possíveis eventos que possam impactar negativamente na consecução dos objetivos do objeto da auditoria, tomando por base, em especial, os dados obtidos nas etapas anteriores. A realização dessa etapa de forma individual, no primeiro momento, objetiva potencializar a inteligência particular de cada membro sobre todas as possibilidades de riscos sem a interferência ou viés que pode ser gerado por outros integrantes da equipe. Após levantamento individual, serão discutidos os riscos inventariados e principalmente outros possíveis, consolidando o resultado em matriz única, passando-se em seguida para a avaliação do impacto (magnitude de um efeito negativo) e probabilidade (estimativa) de ocorrência de cada risco segundo as variáveis da matriz de riscos a seguir.

6.2.8 Determinação do grau de importância e dos pesos para os fatores de risco

Após a identificação dos fatores de risco, o auditor deve elaborar a matriz de relevância para avaliar a criticidade de cada um deles na execução da política pública. Para essa etapa, este Manual adota a Matriz GUT (Gravidade, Urgência e Tendência), uma ferramenta metodológica desenvolvida por Kepner e Tregoe (1981) para priorizar problemas e subsidiar a escolha dos caminhos mais eficientes para alcançar os objetivos de controle.

A Matriz GUT classifica cada fator de risco a partir de três dimensões básicas:

- Gravidade (G): Mede o impacto, o dano ou o prejuízo que o risco pode causar à política pública caso venha a acontecer;
- Urgência (U): Avalia o tempo disponível para agir ou o prazo limite para lidar com a situação antes que ela se agrave;

- **Tendência (T):** Indica o comportamento esperado do risco ao longo do tempo se nenhuma atitude for tomada, ou seja, se a situação tende a piorar, a ficar estável ou a se resolver sozinha.

Por meio dessa metodologia, o auditor atribui uma nota de 1 a 5 para cada dimensão e multiplica os três valores ($G \times U \times T$). O resultado gera um índice numérico de prioridade que ordena os riscos do mais crítico ao menos crítico.

Em Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, que enfrentam severas limitações de equipe e não conseguem auditar todas as fragilidades ao mesmo tempo, a Matriz GUT é uma ferramenta indispensável. Ela transforma impressões subjetivas em uma classificação técnica, transparente e totalmente documentada (OLIVEIRA JÚNIOR; GOMES; MACHADO, 2015; SILVA, 2019). Esse rigor metodológico é fundamental para justificar as escolhas da Controladoria perante os gestores locais e o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG).

Assim, nesta etapa da auditoria, os riscos mapeados na implementação da política pública municipal serão pontuados e ordenados seguindo os critérios descritos na tabela abaixo:

Quadro 8 – Critérios de Pontuação da Matriz GUT na Auditoria Operacional

Nota	Gravidade (G)(Impacto do risco no serviço)	Urgência (U)(Prazo para ação/agravo)	Tendência (T)(Evolução caso nada seja feito)
5	Extremamente grave: Danos irreparáveis à política pública ou paralisação do serviço.	Imediata: Ação corretiva deve ser tomada instantaneamente; o problema já ocorre.	Piorar rapidamente: A situação vai se agravar de forma acentuada no curtíssimo prazo.
4	Muito grave: Alto impacto negativo, reduzindo drasticamente a	Muito urgente: Prazo curtíssimo para intervenção antes da perda de controle.	Piorar: O problema tende a crescer e se agravar progressivamente.

Nota	Gravidade (G)(Impacto do risco no serviço)	Urgência (U)(Prazo para ação/agravo)	Tendência (T)(Evolução caso nada seja feito)
	eficiência do programa.		
3	Grave: Prejuízos ou falhas operacionais visíveis, mas contornáveis no médio prazo.	Urgente: Requer atenção na programação anual, sob risco de agravamento.	Permanecer estável: A situação continuará com o mesmo nível de desconformidade.
2	Pouco grave: Impacto leve na rotina administrativa, sem comprometer os resultados finais.	Pouco urgente: O problema pode aguardar ações de médio ou longo prazo.	Melhorar: A tendência é que o desvio diminua gradualmente mesmo sem intervenção imediata.
1	Sem gravidade: Impacto insignificante ou inexistente na eficiência da ação pública.	Não urgente: Sem qualquer pressa ou prazo crítico para intervenção.	Sumir: O risco ou problema tende a desaparecer por completo por conta própria.

Fonte: Adaptado de Kepner e Tregoe (1981).

6.2.9 Cálculo do índice de risco por sistema e do risco total por sistema

Uma vez pontuados os fatores de risco individuais por meio da metodologia GUT, o passo seguinte consiste em agrupar essas constatações de acordo com as áreas funcionais ou sistemas administrativos da política pública examinada (como o sistema de frotas, o de suprimentos ou o de recursos humanos).

A fase de elaboração de escala dos fatores de risco e estabelecimento de níveis de risco, conforme Silva (2019), será construída a partir da pontuação calculada por meio do somatório da multiplicação de cada fator de risco pelo seu respectivo peso, para resultar no valor do Risco por Sistema (RS), tal como demonstrado na equação abaixo:

Equação 1:

$$RS_j = \sum_{i=1}^n (FR_i \times P_i)$$

Deste modo, objetiva-se que a equação do Risco por Sistema resulte no somatório da multiplicação do fator de risco *i* pelo respectivo peso de um dado sistema *j*.

6.2.10 Definição da matriz de risco

Ao final dos procedimentos de construção da Matriz de Risco, obtém-se uma visão estruturada da qualidade da gestão dos riscos e dos controles internos do objeto auditado, contemplando os objetivos do processo, as etapas do trabalho, as atividades desenvolvidas e os riscos residuais estimados (Oliveira Júnior, Gomes e Machado, 2015). Quando se tratar de auditoria operacional, casos em que os controles não são testados por procedimentos formais de auditoria, recomenda-se estimar os riscos residuais por meio de encontros estruturados com os operadores do processo, ou seja, os servidores que trabalham diretamente com a implementação e a avaliação das políticas públicas no cotidiano da secretaria municipal.

Esses encontros devem prever debates com gestores e operadores dos processos de trabalho, como forma de colher subsídios para o aperfeiçoamento das avaliações dos eventos de risco, notadamente em relação à probabilidade de ocorrência, ao impacto esperado e aos procedimentos de controle interno existentes (Oliveira Júnior, Gomes e Machado, 2015). No contexto municipal, esses encontros tendem a ser mais informais do que reuniões formais típicas de grandes estruturas de controle, podendo assumir o formato de reuniões de trabalho com um ou dois servidores da secretaria auditada. O importante é que as informações levantadas sejam registradas formalmente nos papéis de trabalho, assegurando rastreabilidade e consistência dos julgamentos exercidos pelo auditor (ISSAI 3000, INTOSAI, 2019).

6.2.11 Validação da Matriz de Risco

A validação da Matriz de Risco junto aos gestores tem elevado caráter pedagógico e participativo, pois permite que os próprios responsáveis pela política auditada reflitam sobre os riscos de seu processo de trabalho e sobre a adequação dos controles internos existentes (Oliveira Júnior, Gomes e Machado, 2015). A etapa serve para três finalidades práticas: confirmar os eventos de risco identificados pela equipe de auditoria, verificando se o gestor reconhece a possibilidade real de sua materialização; avaliar a existência e a adequação dos controles internos como resposta a esses eventos; e identificar novos riscos ainda não detectados pela equipe durante o levantamento.

No município de pequeno e médio porte, a validação da Matriz de Risco com os gestores é especialmente importante porque contribui para reduzir a resistência cultural à auditoria operacional, identificada na pesquisa empírica como um dos principais obstáculos à sua implementação municipal (Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Ao envolver o gestor no processo de identificação e avaliação dos riscos, o auditor transforma a auditoria de um exame externo e potencialmente ameaçador em um processo colaborativo de melhoria da gestão, aumentando a probabilidade de que as recomendações sejam recebidas positivamente e implementadas no Plano de Ação (Costa e Castanhar, 2003; Wholey, 1994). O Quadro 8, a seguir, sintetiza a metodologia de elaboração da Matriz de Risco descrita nesta seção.

Quadro 9 – Quadro sintético da metodologia de elaboração de Matriz de Risco, segundo os autores Junior, Gomes e Machado (2015)

Etapas sugeridas pelos autores Junior, Gomes e Machado (2015) para a construção de uma Matriz de Riscos	Ações a serem desenvolvidas ao longo da pesquisa para a elaboração da Matriz de Riscos
---	--

Identificação do universo da auditoria	1. Levantamento de informações A construção da Matriz de Risco inicia-se pelo levantamento das informações sobre o universo de auditoria. O auditor deve reunir a legislação aplicável à estrutura do órgão, as informações de planejamento disponíveis como PPA e planos setoriais, as políticas públicas implementadas nos doze meses anteriores ao início da auditoria e os recursos orçamentários a elas associados. Em seguida, devem ser realizadas entrevistas com os gestores e servidores que operam diretamente os processos auditados, com o objetivo de complementar as informações documentais, identificar riscos e fragilidades na perspectiva de quem executa a política pública e suprir lacunas dos registros municipais, frequentemente incompletos ou inconsistentes (Patton, 2015; Bardin, 2016; Jannuzzi, 2005). As entrevistas devem ser conduzidas com roteiro semiestruturado e registradas nos papéis de trabalho, assegurando rastreabilidade das evidências levantadas. 2. Análise e formalização Com base nos dados coletados, o auditor deve submeter as informações qualitativas à análise de conteúdo, codificando e categorizando os conteúdos segundo os fatores de risco identificados, de modo a transformá-
---	--

	los em insumos objetivos para o preenchimento da Matriz GUT (Bardin, 2016). Paralelamente, recomenda-se elaborar fluxogramas dos principais processos auditados, desenvolvidos sempre que possível com a participação dos gestores responsáveis, datados e assinados, de modo a documentar formalmente o entendimento do processo pela equipe e a prevenir questionamentos futuros sobre as evidências registradas (ISSAI 3000, INTOSAI, 2019). Esses produtos, fluxogramas e registros de entrevistas, constituem a base documental sobre a qual será construída a Matriz de Risco nas etapas seguintes.
Estabelecimento dos fatores de risco	3. Os fatores de riscos a serem identificados nas políticas públicas implementadas pelas Secretarias selecionadas são: 4. Informações incorretas ou incompletas; 5. Dificuldade de acesso à informação ou informação de baixa qualidade acerca das políticas públicas; 6. Omissões ou informações enganosas; 7. Dificuldade de lidar com temas complexos ou politicamente sensíveis

	8. Identificação dos objetivos de cada atividade e/ou política pública a ser auditada, bem como compreensão e registro das etapas do processo de trabalho que compõem a atividade administrativa, desenvolvidas para alcançar os objetivos estabelecidos
Elaboração de escala dos fatores de risco e estabelecimento de níveis de risco	9. Identificar o rol de possíveis eventos que possam impactar negativamente na consecução dos objetivos do objeto da auditoria, tomando por base, em especial, os dados obtidos nas etapas anteriores; 10. Discussão dos riscos inventariados e principal mente outros possíveis, consolidando o resultado em matriz única, passando-se em seguida para a avaliação do impacto (magnitude de um efeito negativo) e probabilidade (estimativa) de ocorrência de cada risco segundo as variáveis da matriz de riscos a seguir
Determinação do grau de importância e dos pesos para os fatores de risco	11. Construção da matriz GUT, a fim de evidenciar o fator de risco, a materialidade, a relevância e a criticidade destes ocorrerem na implementação da política pública pela organização.
Cálculo do índice de risco por sistema e do risco total por sistema	12. Somatório da multiplicação de cada fator de risco pelo seu respectivo peso, de modo a resultar no valor do Risco por Sistema (RS):

	Equação 1: $RS = \sum_j FR_i \times P_i$
Definição da matriz de risco	1. Encontros para debates com os gestores e/ou com os operadores dos processos de trabalho (colaboradores lotados nas unidades e que lidam diariamente com os processos de gestão e são responsáveis por executá-los), como forma de colher subsídios para o aperfeiçoamento das avaliações dos eventos de risco contidas nas matrizes, notadamente em relação à probabilidade, ao impacto e aos procedimentos de controle interno; 2. Realização de reuniões com os operadores dos processos também sem a participação dos gestores responsáveis e sem identificação pessoal dos presentes, de forma a conferir maior liberdade de expressão aos servidores acerca dos riscos identificados.
Validação da Matriz de Risco	13. Apresentação do resultado da matriz de risco em reunião com os gestores das áreas selecionadas para que concordem ou apresentem considerações a serem acrescentadas à Matriz de Risco construída.

6.3 Definição do objetivo e das questões de auditoria

Com a Matriz de Risco validada e o objeto de auditoria definido, o auditor deve estabelecer com clareza o objetivo do trabalho e as questões de auditoria que orientarão toda a fase de execução. Essa etapa é decisiva, pois um objetivo mal formulado compromete o desenho

metodológico, dificulta a coleta de evidências e enfraquece as conclusões do relatório final (ISSAI 3000, item 35, INTOSAI, 2019).

Ademais, o objetivo de auditoria deve ser definido de forma suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre o que será examinado, relacionando-se explicitamente aos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade aplicáveis ao objeto selecionado (ISSAI 3000, itens 35 e 36, INTOSAI, 2019). Deve, ainda, conter termos claros e acessíveis, fornecer informação suficiente sobre o foco da auditoria e ser formulado de modo a maximizar os benefícios e o impacto do trabalho para a gestão municipal. A conclusão do relatório final deve estar direta e explicitamente relacionada ao objetivo definido nesta etapa, assegurando coerência entre o que foi planejado e o que foi entregue.

No contexto das Controladorias Municipais, o objetivo de auditoria deve estar alinhado ao mandato institucional do Controle Interno municipal, decorrente da Lei Orgânica do Município, das leis complementares que regulam a estrutura administrativa local e do Decreto Municipal regulamentador das atividades de auditoria, e não de normativos próprios dos Tribunais de Contas, que possuem mandato e competências distintos. Esse alinhamento assegura que o trabalho esteja juridicamente amparado e estrategicamente direcionado às prioridades da gestão municipal (Di Pietro, 2019; Meirelles, 2013). Na prática, o auditor deve verificar, antes de finalizar o objetivo, se a auditoria pretendida está dentro das competências da Controladoria Municipal e se os resultados esperados são alcançáveis com os recursos disponíveis, evitando objetivos excessivamente amplos que excedam a capacidade de execução da equipe (Grin, Demarco e Abrucio, 2021).

O objetivo de auditoria deve ser desdobrado em questões que orientem o desenvolvimento dos trabalhos, podendo ser subdivididas em subquestões quando a complexidade do objeto assim exigir. A questão de auditoria é o elemento central que define o direcionamento da fiscalização, as metodologias e técnicas a serem adotadas e os resultados que se pretende alcançar, pois é a partir dela que se estrutura o desenho metodológico da auditoria. Conforme estabelece a ISSAI 3000 (INTOSAI, 2019, item 37), as questões e subquestões devem ser tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas, de modo que, em conjunto, sejam capazes de responder plenamente ao objetivo geral da auditoria.

No município de pequeno e médio porte, recomenda-se limitar o número de questões de auditoria a duas ou três por trabalho, compatíveis com a capacidade de coleta e análise da equipe

disponível. Questões em excesso dispersam o esforço da auditoria, reduzem a profundidade da análise em cada dimensão e comprometem a qualidade das evidências coletadas. Uma auditoria com escopo reduzido e bem executada gera recomendações mais úteis e implementáveis do que uma auditoria ampla com achados superficiais (Wholey, 1994; Costa e Castanhar, 2003).

6.4 Fases de definição do objeto

Conforme dispõem as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT (BRASIL, 2011, item 133), com base no entendimento do objeto obtido por meio da análise preliminar, a equipe deve expressar de forma clara e objetiva aquilo que a auditoria se propõe a realizar, explicitando a questão fundamental a ser esclarecida. A descrição do objetivo deve ser suficientemente precisa para nortear a concepção do trabalho, assegurando que o tópico mais relevante seja selecionado a partir da avaliação prévia dos riscos mais significativos. Para auxiliar a identificação de possíveis objetos de auditoria operacional no contexto municipal, apresenta-se o Apêndice IX, contendo exemplos ilustrativos de áreas e objetos frequentemente auditados

A equipe deve certificar-se de que será possível alcançar conclusões capazes de responder à questão fundamental constante do enunciado do objetivo da auditoria, garantindo a viabilidade técnica e metodológica do trabalho (BRASIL, 2011, item 156). Além disso, é necessário avaliar e determinar quais dimensões do desempenho (economicidade, eficiência, eficácia ou efetividade) serão priorizadas no escopo. No contexto das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, recomenda-se focar na combinação daquelas dimensões que respondam diretamente ao problema identificado no levantamento preliminar (como a relação entre economicidade e eficiência), evitando estender o trabalho simultaneamente a todos os princípios analíticos caso a equipe enfrente severas restrições de tempo ou baixa disponibilidade de dados locais

Por fim, as questões de auditoria devem ser revisadas a fim de verificar se são mutuamente exclusivas e coletivamente exaustivas, evitando sobreposições ou lacunas analíticas. Devem-se identificar eventuais questões de difícil resposta e analisar estratégias para superar tais limitações, confrontando-as com os recursos humanos, materiais e temporais disponíveis para a execução da auditoria, em consonância com as boas práticas de planejamento previstas nas normas profissionais (BRASIL, 2011).

Conforme orientam as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT (BRASIL, 2011), devem ser descartadas as questões que não apresentem potencial para contribuir para a melhoria do desempenho da gestão pública ou que não possuam solução viável. A escolha das questões deve considerar, essencialmente, a relevância das conclusões que poderão ser alcançadas e a viabilidade da estratégia metodológica necessária para respondê-las de maneira satisfatória. Assim, recomenda-se priorizar as questões mais significativas e decidir, de forma fundamentada, quais efetivamente serão objeto de estudo, assegurando que sejam formuladas de maneira sucinta, clara e sem ambiguidades.

Quando a equipe de auditoria consolida um conjunto de questões e subquestões devidamente estruturado, o passo seguinte consiste em definir os elementos que comporão o plano de auditoria e subsidiarão a elaboração da matriz de planejamento. Nesse momento, devem ser respondidas indagações essenciais, tais como: quais critérios serão adotados; quais evidências deverão ser coletadas e por quais métodos; quais são as fontes mais adequadas de evidência; de que forma essas evidências serão analisadas; e quais conclusões poderão ser alcançadas a partir da análise realizada (BRASIL, 2011, item 273). Esse processo assegura coerência entre objetivo, questões, procedimentos e resultados esperados.

Após essas definições, pode ainda ser necessário reavaliar o escopo inicialmente proposto e descartar questões ou subquestões anteriormente consideradas relevantes. Essa situação ocorre quando se constata a inviabilidade de obtenção de evidências dentro do prazo ou dos recursos disponíveis, hipótese especialmente frequente nas Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, onde a escassez de dados locais e a limitação de pessoal podem tornar determinadas questões de auditoria inexecutáveis na prática (Grin, Demarco e Abrucio, 2021; Jannuzzi, 2005). Nesses casos, a equipe deve ajustar o escopo da auditoria ou redefinir prazos e recursos, garantindo a adequação entre o que foi planejado e a capacidade operacional disponível. Reduzir o escopo não é um fracasso do planejamento, mas uma decisão técnica responsável que assegura a qualidade do trabalho entregue e a utilidade das recomendações para a gestão municipal (Wholey, 1994). Concluídas essas definições e ajustes, o auditor dispõe de todos os elementos necessários para formalizar o planejamento em um único instrumento integrado: a Matriz de Planejamento, apresentada a seguir:

6.5 Matriz de planejamento

A matriz de planejamento é o instrumento que consolida, de forma estruturada, os principais elementos definidos ao longo desta fase. O Quadro 9 apresenta o modelo a ser utilizado pela equipe de auditoria.

Quadro 10 – Modelo de Matriz de Planejamento de Auditoria

MATRIZ DE PLANEJAMENTO								
Relatório Preliminar de Auditoria								
Matriz de Planejamento								
Unidade Auditada:								
Objetivo geral da auditoria:								
Questões de auditoria	Informações requeridas	Fontes de Informação	Detalhamento dos Procedimentos	Objetos	Responsável pela checagem da informação	Período	Limitações	Possíveis achados

6.6 Informações Requeridas

A coluna “Informações Requeridas”, na matriz de planejamento, deve conter a descrição clara e objetiva dos dados e elementos necessários para responder à questão de auditoria. É fundamental distinguir informação requerida de fonte de informação, pois se tratam de elementos distintos no processo de auditoria.

Por exemplo, se a equipe pretende verificar a frequência de reuniões de determinado conselho, as fontes de informação poderão ser as atas das reuniões. Já as informações requeridas corresponderão às datas em que as reuniões efetivamente ocorreram, bem como à periodicidade observada.

Ressalte-se que as informações requeridas, após coletadas e analisadas, constituirão as evidências que fundamentarão os achados de auditoria. Por essa razão, ao defini-las e ao

planejar os respectivos procedimentos de análise, o auditor deve considerar previamente os atributos que as evidências precisam atender, como suficiência, relevância e confiabilidade, a fim de assegurar a consistência e a robustez das conclusões.

São exemplos de fontes de informação:

- Atas de reuniões;
- Bases de dados informatizadas;
- Sistemas de informação;
- Planos de ação;
- Legislação e normas;
- Bibliografia especializada;
- Sítios eletrônicos específicos;
- Fotografias;
- Organogramas, diretrizes internas e manuais operacionais;
- Gestores e especialistas;
- Beneficiários de programas governamentais;
- Relatórios e estudos elaborados por fontes credenciadas;
- Órgãos e entidades públicas ou privadas.
- Classificação das Fontes de Informação
- Fontes Diretas: são aquelas em que a equipe de auditoria detém controle sobre a forma, o momento e os procedimentos de coleta dos dados. Nesses casos, os próprios auditores produzem ou registram as informações, assegurando maior domínio sobre a metodologia empregada e sobre a qualidade dos dados obtidos. Exemplos: entrevistas realizadas pela equipe, questionários aplicados diretamente, registros fotográficos produzidos durante inspeções e anotações decorrentes de visitas in loco.
- Fontes Indiretas: são aquelas cujas informações foram coletadas, organizadas ou sistematizadas por terceiros, sem participação direta da equipe de auditoria no processo de produção dos dados. Nesses casos, cabe ao auditor avaliar a confiabilidade, a metodologia empregada e a adequação dessas informações aos objetivos da auditoria. Exemplos: estudos e pesquisas previamente existentes, relatórios técnicos elaborados por outros órgãos, bases de dados institucionais e publicações especializadas.

Nas auditorias operacionais, as principais técnicas de coleta de dados compreendem entrevistas, pesquisas, revisão documental, entre outras ferramentas metodológicas adequadas

à natureza do objeto examinado. Conforme orienta o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, no Manual AOP: Manual de Auditoria Operacional (2024), a definição dessas técnicas deve guardar coerência com as questões de auditoria formuladas e com as evidências necessárias à fundamentação dos achados.

O Manual destaca que, na matriz de planejamento, os procedimentos de coleta de dados devem ser descritos de forma clara, objetiva e suficientemente detalhada. Assim, quando prevista a realização de entrevistas, é recomendável especificar o perfil dos entrevistados, indicando cargos, funções ou áreas de atuação. No caso de estudos de caso ou visitas técnicas, devem ser previamente identificadas as localidades, unidades administrativas ou programas que serão objeto de análise in loco.

Ainda segundo o referido documento, toda essa definição metodológica deve ocorrer na fase de planejamento, quando se estabelecem o escopo, os métodos, os instrumentos e as estratégias de obtenção das evidências. A fase de execução, por sua vez, destina-se à aplicação dos procedimentos definidos, bem como à coleta, sistematização e análise das informações, assegurando que as evidências produzidas sejam suficientes, relevantes e confiáveis para sustentar as conclusões da auditoria.

6.7 Procedimentos de análise de dados

A análise dos dados, no contexto das auditorias operacionais, compreende tanto a etapa de compilação, que envolve codificação, organização e tabulação, quanto o exame crítico das informações coletadas. Nesse campo da matriz de planejamento, devem ser descritos, de forma detalhada, os procedimentos que serão adotados para o tratamento e a análise dos dados, explicitando como cada conjunto de informações será examinado em relação aos pontos de verificação definidos.

O objetivo dessa etapa é registrar, de maneira sistemática, todas as atividades analíticas que deverão ser realizadas, assegurando coerência metodológica entre as questões de auditoria, as informações requeridas e as evidências que sustentarão os achados. Conforme orienta o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, no Manual AOP: Manual de Auditoria Operacional (2024), a definição prévia das técnicas de análise contribui para a robustez das conclusões e para a transparência do processo de auditoria.

Nas auditorias operacionais, podem ser empregadas diversas técnicas de análise de dados, de natureza qualitativa ou quantitativa, a depender do objeto e das questões formuladas.

Exemplos de técnicas qualitativas:

- análise de conteúdo;
- triangulação de fontes e métodos;
- exame de interpretações alternativas;
- análise de casos negativos ou discrepantes.
- Exemplos de técnicas quantitativas:
- estatística descritiva;
- regressão;
- tabulação de frequências;
- análise de envoltória de dados
- análise multivariada.

A escolha das técnicas deve estar alinhada ao delineamento metodológico da auditoria e devidamente justificada na fase de planejamento.

6.8 Limitações

As limitações da auditoria correspondem às circunstâncias que podem impactar negativamente o planejamento, a execução ou a qualidade dos trabalhos. Em geral, referem-se a restrições relacionadas ao acesso a pessoas e informações, às técnicas metodológicas adotadas, à extensão das análises, à abrangência geográfica, à qualidade e confiabilidade dos dados disponíveis, bem como às condições operacionais para a realização das atividades.

Conforme orienta o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (2024), no Manual AOP: Manual de Auditoria Operacional (2024), é recomendável que as limitações previsíveis sejam identificadas ainda na fase de planejamento, com o devido registro na matriz correspondente. Tal procedimento contribui para a transparência metodológica e para a adequada interpretação dos resultados da auditoria.

Também configuram limitações os impedimentos supervenientes à execução dos procedimentos inicialmente previstos. Nesses casos, deve-se indicar, de forma fundamentada, a estratégia alternativa adotada, preservando-se, sempre que possível, a coerência com os objetivos e as questões de auditoria. Por exemplo, caso esteja programada a realização de grupo focal com médicos e estes sejam acionados para atender demandas emergenciais de trabalho, a equipe poderá substituir a atividade por entrevistas individuais, mantendo o propósito de coleta das informações necessárias.

O registro claro das limitações e das alternativas adotadas reforça a confiabilidade do trabalho e assegura maior rigor técnico às conclusões apresentadas.

6.9 Possíveis causas

Em auditorias operacionais orientadas a problemas, o ponto de partida consiste na identificação de um desvio — conhecido ou potencial — em relação àquilo que deveria ou poderia estar ocorrendo, à luz dos critérios estabelecidos. Todavia, o propósito da auditoria não se limita à constatação do problema, entendido como o afastamento em relação ao critério e seus respectivos efeitos. Busca-se, sobretudo, identificar e analisar as causas subjacentes aos achados, uma vez que é sobre elas que devem incidir as recomendações voltadas à melhoria da gestão e ao aperfeiçoamento das políticas públicas.

Nesse sentido, é fundamental que, ainda na fase de planejamento, sejam definidos os procedimentos e as estratégias metodológicas destinados ao exame e à verificação das causas identificadas. Conforme dispõe a ISSAI 300, as conclusões e recomendações, embora fundamentadas em critérios normativos, apoiam-se primordialmente no processo de análise e confirmação das causas dos achados (ISSAI 300, item 27).

De acordo com o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (2024), no Manual AOP: Manual de Auditoria Operacional (2024), a identificação prévia das possíveis causas auxilia a equipe tanto na definição das informações requeridas, durante o planejamento, quanto na busca por evidências suficientes e apropriadas, na fase de execução. Além disso, contribui para a adequada elaboração da Matriz de Achados e, por conseguinte, para a consistência técnica do Relatório de Auditoria.

A título ilustrativo, considerando o achado hipotético “salas cirúrgicas ociosas”, podem ser apontadas como possíveis causas: a inexistência de agendamento de cirurgias em todos os períodos disponíveis para utilização das salas; o não comparecimento de profissionais; ou a falta de pontualidade da equipe médica, ocasionando atrasos nos procedimentos programados e comprometendo a sequência das cirurgias subsequentes. A verificação dessas hipóteses demanda procedimentos específicos de coleta e análise de dados, previamente delineados na matriz de planejamento.

6.10 Validação da matriz de planejamento

O processo de validação da matriz de planejamento constitui relevante mecanismo de controle de qualidade no âmbito das auditorias operacionais, sendo prática consolidada no Tribunal de Contas da União. A validação tem por objetivo assegurar a consistência metodológica do planejamento, bem como aprimorar a clareza das questões de auditoria, dos procedimentos e das informações requeridas.

O processo compreende, em regra, duas etapas. A primeira ocorre após a revisão técnica pelo supervisor e consiste na submissão da matriz a um painel de referência, formado por especialistas ou servidores com experiência na matéria. O objetivo dessa etapa é colher críticas, sugestões e contribuições que possibilitem o aperfeiçoamento do escopo, da abordagem metodológica e dos instrumentos previstos.

Concluído o painel, a equipe de auditoria deve analisar as contribuições recebidas e promover os ajustes considerados pertinentes, registrando as alterações realizadas e suas justificativas, quando necessário.

Caso os gestores do objeto auditado não tenham participado do painel de referência, a segunda etapa da validação consiste na apresentação da matriz de planejamento a esses gestores, após a incorporação dos ajustes decorrentes do painel. Essa apresentação pode ocorrer em formato semelhante ao de oficina colaborativa, favorecendo o diálogo institucional.

A finalidade dessa etapa é conferir transparência ao planejamento, apresentar formalmente os objetivos e a condução da auditoria e, sobretudo, estimular o comprometimento dos gestores com o processo. Além disso, possibilita à equipe ouvir sugestões de aperfeiçoamento e esclarecer eventuais dúvidas, sem prejuízo da independência técnica da auditoria.

6.11 Instrumentos de coleta de dados ou papéis de trabalho

Os papéis de trabalho constituem instrumentos essenciais para a coleta, o registro e a organização das informações obtidas durante a execução da auditoria. Devem conter campos estruturados para o registro das informações a serem coletadas, dos procedimentos aplicados e das técnicas de análise adotadas, em consonância com o que foi previamente definido na Matriz de Planejamento. Dessa forma, funcionam como guia operacional na fase de execução e contribuem para a obtenção de evidências suficientes, relevantes e confiáveis, aptas a fundamentar a formação de opinião pela equipe de auditoria.

Os instrumentos de coleta de dados apresentados nesta seção foram simplificados em relação aos modelos originais de referência, em resposta a dificuldades operacionais identificadas na pesquisa empírica que fundamentou este Manual – particularmente quanto à viabilidade de manter documentação extensa em estruturas de Controle Interno com equipe reduzida. O detalhamento dessa adaptação encontra-se na dissertação que deu origem a este Manual.

A documentação de auditoria é o suporte técnico que sustenta as conclusões apresentadas no relatório final. Nesse contexto, os papéis de trabalho representam o registro sistematizado de todo o trabalho desenvolvido pela equipe de fiscalização, assegurando rastreabilidade, transparência e controle de qualidade. Conforme orientações constantes nos manuais de auditoria dos tribunais de contas, a adequada documentação é requisito indispensável para demonstrar a extensão dos procedimentos realizados e a consistência das conclusões alcançadas.

Importa destacar que os papéis de trabalho não se confundem com simples cópias de documentos. Para que determinado material seja caracterizado como papel de trabalho, deve conter registros analíticos que evidenciem a atuação da equipe, tais como observações, anotações, memórias de cálculo, demonstrações, análises críticas, conferências, vistos e referências cruzadas que permitam sua correlação com as evidências produzidas e com os achados constantes do relatório, além de possibilitar sua pronta localização nos arquivos físicos ou digitais.

As técnicas mais utilizadas na execução de auditorias operacionais — e que devem estar devidamente documentadas em papéis de trabalho — incluem:

A solicitação formal de documentos e informações à secretaria auditada deve ser feita por meio de ofício de apresentação e diligência, assinado pela Controladoria Municipal, que formaliza o início dos trabalhos de campo e estabelece prazo para resposta. Um modelo desse ofício, bem como sua variante para a fase de monitoramento, encontra-se disponível na seção de Apêndices, ao final deste Manual.

- entrevista;
- questionário;
- grupo focal;
- observação direta;
- checklist;

- vistoria ou inspeção in loco.

O adequado registro dessas técnicas assegura a integridade metodológica do trabalho e fortalece a confiabilidade das conclusões apresentadas.

6.12 Cronograma de Execução da Auditoria

Antes do início da fase de execução da auditoria ou da realização das atividades em campo, a equipe de auditoria deve elaborar um cronograma de execução. Esse instrumento tem como finalidade organizar as etapas do trabalho, possibilitando o entendimento e o alinhamento entre os envolvidos, tanto a equipe de auditoria quanto os gestores ou unidades auditadas, além de permitir o adequado dimensionamento do tempo necessário para a realização das atividades previstas.

O cronograma deve apresentar, de forma sintética, todas as atividades a serem desenvolvidas durante a fase de execução da auditoria, tais como reuniões de abertura e acompanhamento, entrevistas, visitas técnicas, aplicação de procedimentos e elaboração de papéis de trabalho. Também devem ser indicados os locais onde as atividades presenciais ocorrerão, bem como os tempos estimados de deslocamento da equipe.

Sempre que possível, o cronograma deve contemplar os períodos previstos para a realização de cada atividade, contribuindo para o acompanhamento do andamento dos trabalhos e para o cumprimento dos prazos estabelecidos. Um modelo de Matriz de Planejamento de Auditoria, já formatado para preenchimento, encontra-se disponível na seção Apêndices, ao final deste Manual.

6.13 Plano de auditoria

De acordo com a International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI, 2019), durante a fase de planejamento o auditor deve definir e desenvolver os procedimentos que serão utilizados para a coleta de evidências de auditoria suficientes e apropriadas, capazes de responder adequadamente aos objetivos e às questões de auditoria previamente estabelecidos. A definição desses procedimentos é fundamental para assegurar que as evidências obtidas sejam relevantes, confiáveis e adequadas para sustentar as conclusões da auditoria.

Nesse contexto, conforme orientam as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020), ao final da etapa de planejamento a equipe de auditoria deve elaborar o plano de auditoria. Esse documento descreve a natureza do trabalho a ser realizado e os resultados que se pretende alcançar, devendo explicitar as razões que justificam a investigação do objeto de auditoria, bem como o enfoque analítico e a metodologia que orientarão o desenvolvimento dos trabalhos. Dessa forma, o plano de auditoria contribui para a organização, a sistematização e a transparência das atividades a serem executadas.

Portanto, o plano de auditoria deve conter uma descrição sucinta do objeto da auditoria, os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria. Esse documento constitui um instrumento fundamental para orientar a execução dos trabalhos, pois sistematiza as principais informações e diretrizes que nortearão a atuação da equipe de auditoria (Tribunal de Contas da União, 2020).

Concluída a fase de Planejamento, com todos os instrumentos preenchidos e validados, a equipe está preparada para iniciar a fase de Execução. É neste momento que o trabalho de campo se concretiza: os procedimentos de coleta de dados são aplicados, as evidências são reunidas e os achados de auditoria são construídos e documentados. Conforme orienta Wholey (1994), o processo avaliativo será tanto mais útil quanto mais baseado em planejamento consistente capaz de estabelecer relações causais entre atividades, produtos e resultados, o que torna a qualidade do Planejamento determinante para o sucesso desta fase. No contexto municipal, a Execução deve ser conduzida de forma objetiva e documentada, considerando as limitações de equipe e de acesso a dados identificadas na pesquisa empírica que fundamentou este Manual.

ERROS COMUNS NO PLANEJAMENTO

- Pular o levantamento preliminar e ir direto para as questões de auditoria sem conhecer o objeto
- Definir objetivos vagos que não orientam a coleta de evidências
- Estabelecer escopo excessivo para a capacidade da equipe, querer auditar tudo de uma vez
- Não definir critérios claros antes de ir a campo, sem critério não há achado
- Deixar a Matriz de Planejamento para preencher depois da execução


AO FINAL DO PLANEJAMENTO, o auditor deverá ter:

- | |
|---|
| ✓ Realizado o levantamento preliminar e a análise do objeto de auditoria |
| ✓ Identificado o universo de auditoria e elaborado os fluxogramas dos processos |
| ✓ Elaborado e validado a Matriz de Risco com os gestores (Quadro 1) |
| ✓ Definido o objeto, o objetivo e as questões de auditoria |
| ✓ Estabelecido os critérios de avaliação |
| ✓ Preenchido a Matriz de Planejamento e o Relatório Preliminar |
| ✓ Elaborado o cronograma de execução |
| ✓ Elaborado e aprovado o Plano de Auditoria |

7 EXECUÇÃO

Com os instrumentos de planejamento concluídos, inicia-se a fase de Execução, momento em que o trabalho de campo se concretiza. Conforme estabelece a INTOSAI (2019), o auditor deve obter evidências suficientes e apropriadas para fundamentar os achados, formular conclusões em resposta aos objetivos e às questões de auditoria e elaborar recomendações úteis à melhoria da gestão municipal. No contexto das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, a Execução é a fase que mais exige adaptação metodológica: as limitações de acesso a dados, a resistência cultural de alguns gestores e a escassez de tempo da equipe tornam necessária uma condução objetiva, focada e bem documentada desde o primeiro dia de campo (Grin, Demarco e Abrucio, 2021; Patton, 2015).

As principais atividades desenvolvidas na fase de Execução são a realização dos trabalhos de campo, a coleta e análise de dados e informações e a elaboração e validação da Matriz de Achados. Essas atividades não são totalmente estanques: ao longo da execução podem surgir situações não previstas no planejamento, como inconsistências nos sistemas de informação, recusa de acesso a documentos ou identificação de riscos não mapeados na Matriz de Risco. Nessas circunstâncias, o auditor pode necessitar ampliar os procedimentos inicialmente planejados para obter evidências suficientes, mas deve fazê-lo com cautela,

evitando o desvio do foco do trabalho e a coleta excessiva de informações irrelevantes para as questões de auditoria definidas (INTOSAI, 2019). No município, onde o tempo da equipe é escasso, a disciplina de escopo durante a Execução é tão importante quanto o planejamento que a precedeu.

O auditor deve reunir as melhores informações disponíveis, incluindo fatos, documentos, dados quantitativos, opiniões de gestores e servidores e observações diretas obtidas em visitas técnicas. Diante das evidências coletadas, deve exercer julgamento e ceticismo profissional, analisando as informações de forma imparcial e crítica, sem aceitar declarações verbais dos gestores como evidência suficiente e sem presumir irregularidades onde não há indícios concretos (INTOSAI, 2019). A pesquisa empírica que fundamentou este Manual evidenciou que, no município de pequeno e médio porte, a proximidade entre o auditor e os gestores auditados pode levar o servidor a aceitar explicações informais como suficientes, comprometendo a objetividade dos achados. O ceticismo profissional é, por isso, um requisito especialmente crítico nessa fase (Grin, Demarco e Abrucio, 2021).

Com os dados coletados e consolidados, o auditor realiza os procedimentos necessários para a obtenção das evidências de auditoria: cálculos, análises comparativas, apuração de percentuais e construção de indicadores que permitam avaliar o desempenho e a efetividade do objeto auditado (INTOSAI, 2019). No município, onde os sistemas de informação frequentemente apresentam inconsistências e os dados locais são de qualidade limitada, recomenda-se priorizar indicadores construídos a partir de fontes primárias coletadas pela própria equipe de auditoria, em vez de depender exclusivamente de dados dos sistemas municipais ou de indicadores federais que nem sempre refletem a realidade local (Jannuzzi, 2005; Costa e Castanhar, 2003).

Todos os procedimentos que envolvam consolidação de dados, cálculos e análises devem ser registrados em papéis de trabalho, acompanhados das respectivas conclusões parciais. Esses registros constituem a base das evidências que sustentam os achados e subsidiam a elaboração da Matriz de Achados e do Relatório de Auditoria. Recomenda-se que os papéis de trabalho sejam elaborados ao longo da execução, à medida que as análises forem realizadas, e não apenas ao final do campo, contribuindo para maior eficiência na elaboração do relatório e para a rastreabilidade das evidências em caso de questionamento posterior (TCU, 2020; ISSAI 3000, INTOSAI, 2019).

Ao final dos trabalhos de campo, recomenda-se a realização de uma reunião de encerramento com os gestores da unidade auditada, com o objetivo de apresentar, de forma preliminar, as principais situações identificadas durante a auditoria, tanto positivas quanto negativas, e informar os próximos passos do processo. No município, essa reunião é especialmente importante para gerenciar expectativas e reduzir o risco de que os achados sejam recebidos como surpresa negativa pelos gestores, o que pode comprometer a receptividade às recomendações e a cooperação na fase de elaboração do Plano de Ação (Costa e Castanhar, 2003; Wholey, 1994).

7.1 Achados de Auditoria

Os achados de auditoria correspondem às situações identificadas durante os trabalhos de fiscalização que apresentam divergência em relação aos critérios previamente estabelecidos, configurando-se como desvios em relação a normas, procedimentos ou padrões de desempenho esperados para determinada atividade, programa ou política pública. Os achados constituem a base para a formulação das conclusões e recomendações da auditoria e estão diretamente relacionados às questões formuladas na Matriz de Planejamento (INTOSAI, 2019). No contexto das Controladorias Municipais, a qualidade dos achados é o fator que mais determina a credibilidade do trabalho de auditoria perante os gestores, o Prefeito Municipal e o TCE-MG: um achado bem fundamentado, com evidências sólidas e causa claramente identificada, tem muito mais chances de gerar um Plano de Ação efetivo do que um achado vago ou baseado em impressões subjetivas do auditor (Costa e Castanhar, 2003; Wholey, 1994).

No contexto municipal, os achados de auditoria tendem a estar associados, com frequência, a causas estruturais já mapeadas na seção de fatores de risco institucionais deste Manual, como descontinuidade de gestão, rotatividade de servidores, baixa qualidade dos dados locais ou dependência de sistemas terceirizados. Recomenda-se que, sempre que pertinente, o achado registre explicitamente se a situação identificada decorre de uma dessas causas estruturais, de modo a subsidiar recomendações mais realistas, voltadas à mitigação do risco de forma duradoura, e não apenas à correção pontual da falha observada (Grin, Demarco e Abrucio, 2021; Spink, 2001).

Para que os achados cumpram sua função de fundamentar conclusões sólidas e recomendações úteis, devem apresentar as seguintes características essenciais:

- a. pertinência, estando diretamente relacionados às evidências obtidas e ao objetivo da auditoria;
- b. relevância, sendo sua divulgação justificada pelo impacto que podem gerar sobre os resultados da gestão municipal;
- c. confiabilidade, com as evidências que os sustentam devidamente registradas, organizadas e acessíveis nos papéis de trabalho;
- d. suficiência, contendo elementos que permitam fundamentar as conclusões e as recomendações formuladas; e
- e. clareza, possibilitando que pessoas que não participaram diretamente do trabalho compreendam e aceitem as conclusões apresentadas, inclusive gestores sem formação técnica em auditoria (TCU, 2020; INTOSAI, 2019).

A não conformidade com os critérios estabelecidos pode indicar a necessidade de aprimoramento das práticas analisadas. Entretanto, desempenho satisfatório não significa desempenho perfeito, mas aquele que corresponde ao nível realisticamente alcançável diante das circunstâncias da entidade auditada e dos recursos disponíveis (INTOSAI, 2019). No município de pequeno e médio porte, essa distinção é especialmente importante: exigir padrões de desempenho compatíveis com estruturas de grande porte pode tornar os achados injustos e as recomendações inexecutáveis, comprometendo a utilidade da auditoria e a relação de confiança entre a Controladoria e os gestores auditados. O auditor deve considerar o que um observador razoável, com conhecimento do contexto municipal, esperaria da atuação da secretaria auditada e não o que uma EFS federal ou estadual esperaria de um órgão com estrutura e recursos incomparavelmente maiores (Ingraham, 2007; Veloso, 2011).

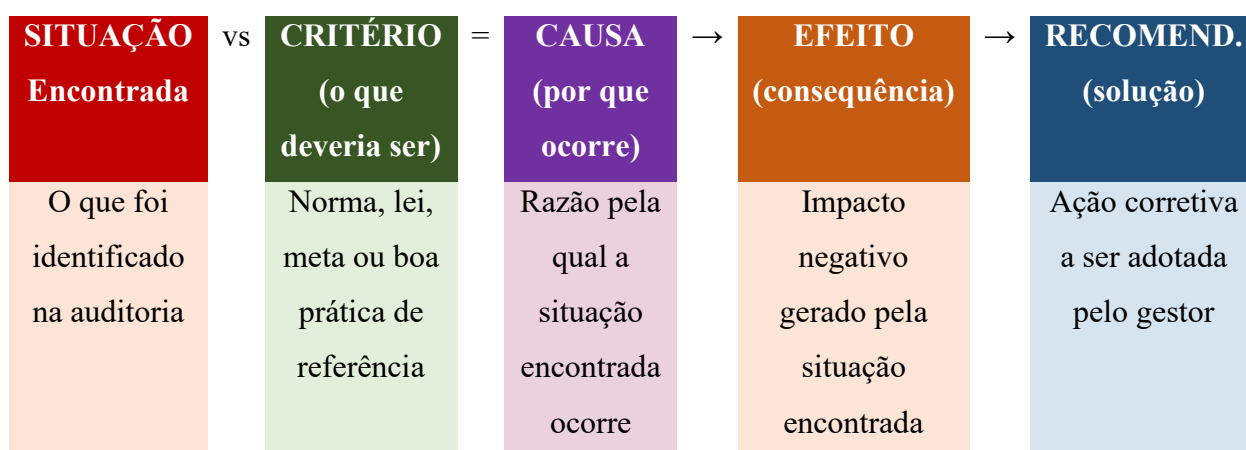
Durante a análise dos achados, a equipe de auditoria deve observar as seguintes orientações práticas:

- a) analisar as circunstâncias existentes no momento da ocorrência do fato, e não apenas aquelas verificadas no período da auditoria, considerando o contexto político-administrativo e os recursos disponíveis à época;
- b) considerar apenas as informações relevantes para a compreensão da situação analisada, evitando a inclusão de dados que não contribuam para a fundamentação do achado;
- c) submeter os achados à análise crítica da equipe, avaliando a consistência entre causas e efeitos identificados e verificando se as evidências são suficientes para sustentar a conclusão;

- d) examinar os achados de forma abrangente, reunindo evidências de diferentes fontes para fortalecer a fundamentação;
- e) evitar críticas direcionadas a decisões individuais de gestores ou servidores, concentrando-se na análise dos processos, práticas e resultados institucionais, postura especialmente importante no município, onde o auditor conhece pessoalmente os gestores auditados e precisa preservar a relação institucional necessária ao monitoramento e às auditorias futuras (Grin, Demarco e Abrucio, 2021); e
- f) indicar, sempre que possível, os efeitos econômicos, sociais ou de desempenho relacionados ao achado, de modo a demonstrar concretamente o impacto da situação identificada para a população beneficiária da política pública auditada (TCU, 2020; Costa e Castanhar, 2003).

Para fins de sistematização, os achados de auditoria são estruturados a partir de cinco atributos fundamentais: situação encontrada, critério, evidência, causa e efeito. Cada um desses elementos contribui para a compreensão clara do problema identificado e para a fundamentação das conclusões e recomendações da auditoria. Esses atributos são detalhados na seção seguinte, que trata da Matriz de Achados, instrumento central da fase de Execução e base para a elaboração do Relatório de Auditoria

Esquema 3 – Estrutura do Achado de Auditoria: elementos e articulação lógica



Fonte: elaborado com base em TCU (2020), INTOSAI (2019) e Costa e Castanhar (2003).

A estrutura lógica do achado assegura que cada problema identificado seja descrito com precisão (situação), contextualizado normativamente (critério), explicado causalmente (causa),

dimensionado em seus impactos (efeito) e endereçado por meio de recomendações concretas e exequíveis pelo gestor municipal.

7.2 Matriz de Achados

Conforme estabelece o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2020), a Matriz de Achados é o instrumento utilizado para registrar as constatações e as informações obtidas durante a execução da auditoria, contemplando os atributos de cada achado e suas relações com os critérios, as evidências, as causas e os efeitos identificados. Para as Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, a Matriz de Achados cumpre função ainda mais central do que em grandes estruturas de controle: ela organiza e sistematiza o trabalho de um auditor que, frequentemente, atua sozinho, reduzindo o risco de que informações relevantes sejam perdidas ou desconsideradas na elaboração do relatório. Um modelo da Matriz de Achados está disponível nos Apêndices deste Manual.

Antes do preenchimento formal da Matriz de Achados, recomenda-se que o auditor elabore um esboço preliminar das situações encontradas, reunindo as informações coletadas durante as fases de planejamento e execução e revisando o item "O que a análise vai permitir dizer" da Matriz de Planejamento, elaborado previamente para antecipar possíveis achados (INTOSAI, 2019; TCU, 2020). No município, esse procedimento preliminar é especialmente útil para organizar as informações obtidas em entrevistas e documentos antes de iniciar o preenchimento formal da matriz, garantindo que nenhuma constatação relevante seja deixada de lado.

A Matriz de Achados é estruturada a partir de cinco atributos fundamentais, detalhados a seguir.

a) Situação encontrada

A situação encontrada é a descrição objetiva da realidade observada pela equipe de auditoria, ou seja, o próprio achado. Deve refletir o grau de atendimento aos critérios ou ao padrão de desempenho esperado para o objeto analisado, mantendo relação direta com o que foi planejado na Matriz de Planejamento (INTOSAI, 2019; TCU, 2020). No município, recomenda-se redigir a situação encontrada em linguagem clara e direta, evitando termos técnicos excessivos, uma vez que o relatório será lido por gestores e pelo Prefeito Municipal que podem não ter formação técnica em auditoria.

b) Critério

O critério é o parâmetro, referência ou padrão de desempenho utilizado para avaliar a situação encontrada, ou seja, aquilo que seria esperado ou considerado adequado no contexto da administração pública municipal (TCU, 2020). Em geral, os critérios são definidos na fase de planejamento e registrados na Matriz de Planejamento, podendo ser ajustados ao longo da execução conforme novas informações sejam identificadas (INTOSAI, 2019). No município, os critérios mais comuns são disposições da Lei Orgânica Municipal, leis complementares, decretos municipais, planos setoriais como o Plano Municipal de Saúde ou o Plano Municipal de Educação, metas estabelecidas em convênios federais e normas de referência como as ISSAI e as orientações do TCE-MG. O atendimento ao critério pode indicar boas práticas de gestão, enquanto seu descumprimento evidencia oportunidades de melhoria.

c) Evidências

As evidências são as informações ou fatos comprovados obtidos durante a auditoria por meio de procedimentos técnicos apropriados, constituindo a base para a formulação dos achados e a fundamentação das conclusões e recomendações do relatório (INTOSAI, 2019). Para que as evidências sejam consideradas adequadas, devem atender a quatro atributos essenciais:

Validade: a evidência deve ser baseada em informações precisas, autênticas e verificáveis, obtidas por meio de fontes confiáveis e métodos apropriados de coleta (INTOSAI, 2019).

Confiabilidade: os mesmos resultados devem ser obtidos caso os procedimentos de auditoria sejam repetidos. Evidências confiáveis podem ser confirmadas por diferentes fontes ou métodos distintos de verificação (TCU, 2020).

Relevância: a evidência deve ter relação direta com os critérios, objetivos e questões de auditoria, contribuindo de forma clara para a compreensão do problema identificado (INTOSAI, 2019).

Suficiência: o volume e a qualidade das evidências devem ser adequados para fundamentar os achados e as conclusões da auditoria. A suficiência não supre a ausência dos demais atributos: evidências abundantes, mas inválidas ou irrelevantes, não sustentam achados confiáveis (TCU, 2020).

No município de pequeno e médio porte, a obtenção de evidências com esses atributos é desafiadora, dada a baixa qualidade dos registros administrativos e a frequente ausência de sistemas de informação confiáveis, identificadas na pesquisa empírica que fundamentou este

Manual (Jannuzzi, 2005; Grin, Demarco e Abrucio, 2021). Por isso, recomenda-se utilizar múltiplos tipos de evidência para cada achado, combinando fontes documentais, testemunhais e físicas, de modo a compensar as limitações de cada fonte individualmente.

As evidências podem ser classificadas em quatro tipos:

Físicas: obtidas por meio de observação direta de pessoas, locais, atividades ou eventos, podendo ser registradas em fotografias, vídeos ou registros escritos de inspeção. No município, visitas técnicas às secretarias auditadas são uma fonte fundamental de evidências físicas, especialmente quando os registros documentais são incompletos.

Documentais: o tipo mais comum em auditorias municipais, obtidas a partir de ofícios, contratos, relatórios de gestão, extratos financeiros, atas de reunião, processos administrativos e registros dos sistemas de gestão municipal. A confiabilidade dos documentos deve ser avaliada considerando sua origem e consistência com outras fontes (TCU, 2020; INTOSAI, 2019).

Testemunhais: obtidas por meio de entrevistas, questionários ou grupos focais com gestores, servidores e beneficiários das políticas auditadas. No município, as entrevistas tendem a ser a fonte de evidência mais rica, especialmente quando os registros documentais são escassos (Patton, 2015; Bardin, 2016). Contudo, para que uma declaração verbal seja considerada evidência de auditoria, e não apenas indício ou contextualização, deve ser corroborada por documento formalmente registrado ou por outra fonte independente (TCU, 2020).

Analíticas: obtidas por meio de cálculos, comparações, indicadores de desempenho, séries históricas e análises estatísticas. No município de pequeno e médio porte, as análises analíticas mais viáveis são comparações de metas versus resultados alcançados, evolução orçamentária por programa e percentuais de atendimento de indicadores setoriais, dado que métodos estatísticos avançados como DEA e análise de regressão exigem bases de dados consistentes que raramente estão disponíveis no âmbito local (Jannuzzi, 2005).

d) Causa

A causa é o fator ou conjunto de fatores que explica por que a situação encontrada diverge do critério estabelecido. A identificação precisa da causa é o elemento mais importante para a formulação de recomendações efetivas: uma recomendação que atua sobre a causa real do problema tem muito mais chances de ser implementada com sucesso do que uma que atua apenas sobre seus sintomas (Costa e Castanhar, 2003; Wholey, 1994). No município, as causas

mais frequentes dos achados de auditoria operacional estão relacionadas aos fatores de risco institucionais descritos neste Manual: descontinuidade de gestão, rotatividade de servidores, ausência de normativos internos, baixa qualidade dos dados e resistência cultural à avaliação de desempenho. O auditor deve identificar e registrar explicitamente qual desses fatores estruturais está na raiz do problema, de modo a formular recomendações realistas e duradouras (Grin, Demarco e Abrucio, 2021; Spink, 2001).

e) Efeito

O efeito é a consequência real ou potencial da situação encontrada sobre o desempenho da política pública auditada e sobre a população beneficiária. Sua identificação é fundamental para demonstrar a relevância do achado e justificar a necessidade de implementação das recomendações. Sempre que possível, o efeito deve ser quantificado ou descrito em termos concretos de impacto sobre os serviços prestados à população, tornando o achado mais compreensível e convincente para o Prefeito e os Secretários municipais (TCU, 2020; Costa e Castanhar, 2003).

Com os cinco atributos preenchidos para cada achado identificado, o auditor dispõe das informações necessárias para formular as conclusões da auditoria e avançar para a elaboração do Relatório de Auditoria, tratado na seção seguinte. Nas auditorias operacionais, esse processo exige elevado grau de julgamento e interpretação crítica, uma vez que as evidências são, em geral, de natureza mais persuasiva do que conclusiva, conduzindo à conclusão de que determinada situação provavelmente ocorre, e não que ela ocorre de forma inequívoca (INTOSAI, 2019). Cabe ao auditor municipal exercer esse julgamento com objetividade e transparência, documentando nos papéis de trabalho o raciocínio que o conduziu de cada evidência ao achado correspondente.

Proposições — determinações e recomendações

As proposições são as determinações e recomendações elaboradas pela equipe de auditoria com o objetivo de mitigar ou corrigir os problemas identificados e promover o aprimoramento das políticas públicas e da gestão municipal. Conforme estabelecem a ISSAI 300 e a NBASP 3000 (INTOSAI, 2019; ATRICON, 2017), as proposições devem concentrar-se prioritariamente nas causas dos problemas identificados, sendo construtivas, fundamentadas e capazes de agregar valor real à gestão.

No contexto das Controladorias Municipais, as recomendações são o produto mais visível da auditoria operacional e o principal instrumento de influência sobre a gestão. Diferentemente dos Tribunais de Contas, a Controladoria Municipal não tem poder sancionatório: a força de suas recomendações reside inteiramente na qualidade técnica dos achados, na clareza das proposições e na relação de credibilidade construída com os gestores ao longo do processo de auditoria (Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009; Di Pietro, 2019). Por isso, as recomendações precisam ser específicas, factíveis, mensuráveis e direcionadas às secretarias ou gestores que possuam efetiva autoridade e competência para implementá-las.

Para que as recomendações sejam efetivas no contexto municipal, devem observar os seguintes critérios práticos: ser redigidas em linguagem clara e direta, sem jargões técnicos excessivos, pois serão lidas por gestores sem formação específica em auditoria; ser exequíveis dentro das capacidades reais da secretaria auditada, considerando as restrições de recursos humanos, financeiros e tecnológicos identificadas na pesquisa empírica que fundamentou este Manual; concentrar-se nos aperfeiçoamentos necessários, e não nos meios específicos para alcançá-los, pois a definição das estratégias de implementação compete ao gestor; ter potencial de mensuração objetiva, de modo a permitir a verificação de seu cumprimento na fase de monitoramento; e ser em número razoável, evitando a dispersão da atenção do gestor com recomendações excessivas que comprometam a implementação das mais relevantes (INTOSAI, 2019; TCU, 2020).

Por fim, a formulação das proposições deve considerar a relação entre o custo de implementação e os benefícios esperados, assegurando que os investimentos necessários sejam proporcionais às melhorias pretendidas (INTOSAI, 2019).

Benefícios esperados

Os benefícios esperados correspondem às melhorias potenciais decorrentes da implementação das recomendações formuladas pela equipe de auditoria, representando os resultados positivos que se espera alcançar com a adoção das proposições (TCU, 2020). Sempre que possível, devem ser mensurados em valores monetários, indicadores quantitativos ou qualitativos, calculando-se a diferença entre a situação verificada durante a auditoria e a situação considerada adequada.

No município, os benefícios esperados devem ser descritos em termos concretos e compreensíveis para o Prefeito e os Secretários municipais, como o número de cidadãos que passariam a ser atendidos adequadamente, a redução estimada de custos operacionais ou a melhoria no índice de cumprimento de metas setoriais. Benefícios bem dimensionados aumentam o engajamento dos gestores com a implementação das recomendações e facilitam o monitoramento posterior pela Controladoria Municipal (Costa e Castanhar, 2003; Wholey, 1994).

Boas práticas

As boas práticas correspondem a técnicas, processos ou atividades identificados no âmbito do objeto auditado que se destacam pelos resultados positivos obtidos e que podem servir de referência para o aprimoramento da gestão pública em outras secretarias ou municípios (TCU, 2020). Sua identificação e registro durante a auditoria operacional têm dupla utilidade: valorizam o trabalho dos gestores que obtiveram resultados acima do esperado, fortalecendo a relação de confiança entre a Controladoria e as secretarias auditadas; e fornecem modelos concretos de bom desempenho que podem ser replicados em outras áreas do município ou compartilhados com outros municípios mineiros de porte semelhante.

Quando identificadas, as boas práticas podem ser registradas nas colunas de situação encontrada ou evidências da Matriz de Achados, ou apresentadas em seção específica do relatório quando sua relevância justificar maior destaque (TCU, 2020).

Apresentação e validação dos resultados da auditoria

Antes da elaboração do Relatório Final, recomenda-se que a equipe apresente os achados preliminares aos gestores da unidade auditada, em reunião de encerramento dos trabalhos de campo. Essa etapa tem como objetivo dar conhecimento das situações encontradas, verificar a coerência das conclusões registradas na Matriz de Achados e colher eventuais informações adicionais que possam complementar ou ajustar os achados antes da elaboração do relatório (TCU, 2020).

No município de pequeno e médio porte, essa reunião é especialmente importante para gerenciar expectativas e reduzir o risco de que os achados sejam recebidos como surpresa

negativa pelos gestores, o que pode comprometer a receptividade às recomendações e a cooperação na elaboração do Plano de Ação (Costa e Castanhar, 2003). Recomenda-se que a reunião seja formal, com pauta definida, registro em ata e assinaturas dos participantes, assegurando que as considerações apresentadas pelos gestores sejam documentadas e consideradas na versão final do relatório.

Após a reunião de validação, as etapas subsequentes do processo de auditoria municipal compreendem: a elaboração do Relatório Preliminar pela equipe de auditoria; o encaminhamento ao gestor responsável para manifestação formal, em audiência; a análise das considerações apresentadas pelo gestor; a elaboração do Relatório de Achados; a elaboração e aprovação do Relatório Final pelo Controlador Municipal; e o encaminhamento formal do Relatório Final ao Prefeito Municipal e ao Secretário da área auditada, por ofício, com solicitação de elaboração do Plano de Ação. Logo, no âmbito municipal, não há encaminhamento ao Ministério Público de Contas nem submissão ao Plenário: a competência decisória é da autoridade administrativa municipal, conforme disciplinado no Decreto Municipal regulamentador das atividades de auditoria e no art. 74 da Constituição Federal de 1988.

Com os achados de auditoria devidamente apurados, validados e documentados na Matriz de Achados, a equipe avança para a terceira fase do ciclo: a elaboração e divulgação do Relatório de Achados. O Relatório é o principal produto formal da auditoria operacional e o instrumento por meio do qual os resultados do trabalho são comunicados ao gestor auditado, ao Controlador Municipal e, quando pertinente, ao Prefeito Municipal e à Câmara de Vereadores. Conforme Costa e Castanhar (2003), a definição de critérios e indicadores claros é condição para avaliações consequentes de programas públicos, e é exatamente isso que o Relatório deve expressar: uma avaliação fundamentada em evidências, com achados, causas, efeitos e recomendações estruturados de forma clara e objetiva, acessível ao gestor municipal que receberá e implementará as recomendações.

ERROS COMUNS NA EXECUÇÃO

- Aceitar declarações verbais dos gestores como evidência suficiente sem documentar formalmente
- Coletar muitos dados sem relação com as questões de auditoria — dispersão de foco
- Não registrar os procedimentos nos papéis de trabalho à medida que são realizados

- Deixar a Matriz de Achados em branco durante o campo e tentar reconstruir depois
- Perder a objetividade pela proximidade com os gestores auditados

 AO FINAL DA EXECUÇÃO, o auditor deverá ter:
✓ Comunicado formalmente o início dos trabalhos à unidade auditada por Ofício
✓ Coletado as evidências necessárias: documentais, testemunhais, físicas e analíticas
✓ Analisado cada achado com os cinco atributos: situação, critério, evidência, causa e efeito
✓ Preenchido a Matriz de Achados e Relatório de Achados
✓ Validado os achados preliminares com os gestores na reunião de encerramento de campo
✓ Registrado todos os procedimentos nos papéis de trabalho com data e assinatura
✓ Elaborado e encaminhado a Matriz e o Relatório de Achados à unidade auditada por Ofício
✓ Concedido prazo para manifestação do gestor (mínimo 15 dias úteis)

8 RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA E COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

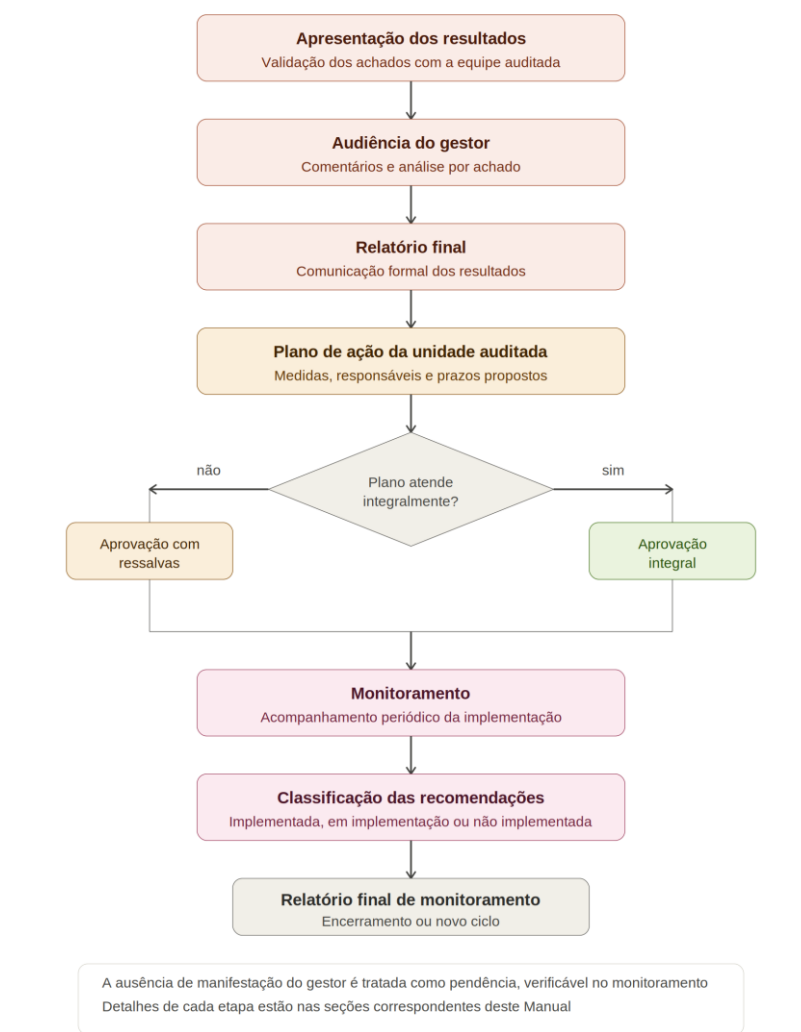


Figura 3 – Fluxo de Relatório, Plano de Ação e Monitoramento

Encerrada a fase de Execução, com os achados devidamente apurados e validados na Matriz de Achados, inicia-se a fase de comunicação dos resultados. Esta fase compreende um fluxo sequencial de seis etapas, sintetizado no quadro ao final desta seção.

Etapas 1 — Elaboração e encaminhamento da Matriz de Achados e do Relatório de Achados à unidade auditada

A Matriz de Achados, preenchida ao longo da Execução com os cinco atributos de cada constatação, situação encontrada, critério, evidência, causa e efeito, serve de base para a elaboração do Relatório de Achados. Esse documento sistematiza, de forma estruturada, os achados identificados, as evidências coletadas, as causas, os efeitos e as recomendações

preliminares da equipe. Deve ser redigido em linguagem clara e acessível, pois será lido por gestores que frequentemente não têm formação técnica em auditoria (Costa e Castanhar, 2003; INTOSAI, 2019). Concluído, é encaminhado formalmente à unidade auditada por ofício, abrindo o prazo para manifestação do gestor.

Etapa 2 — Concessão de prazo para manifestação do gestor (mínimo 15 dias úteis)

A manifestação do gestor garante ao responsável pela área auditada o direito de apresentar, por escrito, justificativas ou esclarecimentos sobre os achados e recomendações, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988 (Di Pietro, 2019; Meirelles, 2013). O prazo mínimo recomendado é de 15 dias úteis. A ausência de manifestação no prazo estipulado caracteriza aceitação tácita do conteúdo do relatório, implicando a manutenção integral dos achados apresentados.

Etapa 3 — Análise das considerações do gestor e registro da posição da equipe

Para cada manifestação recebida, a equipe deve apresentar sua análise de forma expressa: quando as justificativas forem pertinentes e suficientes, o achado correspondente pode ser revisado ou excluído; quando insuficientes, os achados são mantidos e as recomendações confirmadas (INTOSAI, 2019; TCU, 2020). Esse encadeamento entre a manifestação do gestor e a resposta da equipe fortalece a legitimidade técnica do trabalho e demonstra que a Controladoria conduziu o processo com transparência e respeito ao contraditório.

Etapa 4 — Elaboração e aprovação do Relatório Final pelo Controlador Municipal

O Relatório Final consolida os achados confirmados, as conclusões da auditoria e as recomendações definitivas. Representa o encerramento formal da fase de Relatório e o produto que dará origem ao Plano de Ação do gestor. Antes do encaminhamento, deve ser datado, assinado pelo Auditor de Controle Interno e aprovado pelo Controlador Municipal (TCU, 2020).

O Relatório Final deve atender aos seguintes requisitos de qualidade, estabelecidos pela ISSAI 3000 (INTOSAI, 2019) e pela NBASP 3000 (ATRICON, 2017): completude, clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade. No município, onde

o auditor frequentemente conhece pessoalmente os gestores auditados, a objetividade e a imparcialidade exigem atenção redobrada (Grin, Demarco e Abrucio, 2021).

Etapas 5 — Encaminhamento ao Prefeito Municipal e ao Secretário responsável

Aprovado o Relatório Final, é encaminhado formalmente ao Prefeito Municipal e ao Secretário responsável pela área auditada por ofício. No âmbito municipal, diferentemente do rito dos Tribunais de Contas, a competência é exclusivamente administrativa, exercida pelo Controlador Municipal com respaldo no Decreto Municipal regulamentador das atividades de auditoria e no art. 74 da Constituição Federal de 1988.

Etapas 6 — Solicitação de elaboração do Plano de Ação com prazo definido

O ofício de encaminhamento do Relatório Final deve solicitar formalmente ao gestor a elaboração do Plano de Ação, fixando prazo mínimo de 30 dias corridos para sua apresentação à Controladoria Municipal. O cumprimento desta etapa encerra a fase de Relatório e abre a fase de Plano de Ação, tratada na seção seguinte.

O cumprimento dessas seis etapas assegura que o relatório cumpra sua função central no ciclo de auditoria operacional municipal: comunicar resultados técnicos de forma clara e acessível, gerar recomendações implementáveis e contribuir para a melhoria concreta dos serviços prestados à população, em observância ao princípio constitucional da eficiência previsto no art. 37 da Constituição Federal de 1988 e às finalidades do controle interno estabelecidas no art. 74 da mesma Carta.

 NA FASE DO RELATÓRIO FINAL, o auditor deverá ter:
✓ Elaborado e encaminhado a Matriz e o Relatório de Achados à unidade auditada por Ofício
✓ Concedido prazo para manifestação do gestor (mínimo 15 dias úteis)
✓ Analisado as considerações do gestor e registrado a posição da equipe
✓ Elaborado e aprovado o Relatório Final pelo Controlador Municipal
✓ Encaminhado o Relatório Final ao Prefeito Municipal e ao Secretário responsável
✓ Solicitado a elaboração do Plano de Ação com prazo mínimo de 30 dias

8.1 Estrutura padrão dos Relatórios de Auditoria

Os modelos de Relatório Preliminar, Relatório de Achados e Relatório Final estão disponíveis nos Apêndices deste Manual, já formatados para preenchimento. O ciclo de relatórios da auditoria operacional municipal segue um fluxo sequencial e encadeado: cada relatório é produzido a partir do anterior, incorporando novas informações e refinando as conclusões até a emissão do documento definitivo que será comunicado ao Prefeito Municipal. Esta seção apresenta a função de cada relatório, o momento em que é produzido e como se conecta ao seguinte.

O Relatório Preliminar é o primeiro produto formal da fase de Relatório e marca a transição entre a execução do trabalho de campo e a comunicação dos resultados. Elaborado ao final da fase de Execução, ele sistematiza, de forma estruturada, os achados identificados, as evidências coletadas, as causas, os efeitos e as recomendações preliminares da equipe de auditoria. Assim, sua estrutura contempla: introdução com contextualização da auditoria e da secretaria auditada; visão geral do tema da política pública examinada; metodologia utilizada na coleta e análise de evidências; resultados organizados por questão de auditoria; e conclusão com as recomendações preliminares numeradas e identificadas por responsável (INTOSAI, 2019; TCU, 2020). No município de pequeno e médio porte, o Relatório Preliminar deve ser redigido em linguagem clara e acessível, pois será lido por gestores que frequentemente não têm formação técnica em auditoria. Ademais, recomendações vagas ou redigidas em linguagem excessivamente técnica reduzem a probabilidade de que o gestor compreenda o que se espera dele no Plano de Ação (Costa e Castanhar, 2003). Concluído o Relatório Preliminar, ele é encaminhado formalmente ao gestor auditado, por ofício, abrindo o prazo para a manifestação.

A manifestação do gestor é a etapa que garante ao responsável pela área auditada o direito de apresentar, por escrito, justificativas ou esclarecimentos sobre os achados e recomendações constantes no Relatório Preliminar, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa previstos no art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988 (Di Pietro, 2019; Meirelles, 2013). No âmbito municipal, a decisão de realizar a audiência compete ao Controlador Municipal, que deve fixar prazo razoável para manifestação, recomendando-se no mínimo 15 dias úteis. A ausência de manifestação no prazo estipulado caracteriza aceitação tácita do conteúdo do relatório, implicando a manutenção integral dos achados apresentados.

As manifestações recebidas devem ser juntadas ao processo e servirão de base para a elaboração do Relatório de Achados.

O Relatório de Achados é elaborado após a análise das considerações apresentadas pelo gestor na audiência, sendo o documento que registra a posição definitiva da equipe de auditoria sobre cada achado. Para cada manifestação do gestor, a equipe deve apresentar, de forma expressa, sua análise: quando as justificativas forem pertinentes e suficientes, o achado correspondente pode ser revisado ou excluído; quando insuficientes, os achados são mantidos e as recomendações confirmadas (INTOSAI, 2019). Esse relatório é estruturado com dois itens adicionais em relação ao Relatório Preliminar: os comentários do gestor, que reproduzem a essência das manifestações recebidas, e a análise dos comentários da equipe de auditoria, que fundamenta as decisões sobre a manutenção, revisão ou exclusão de cada achado. Esse encadeamento entre a manifestação do gestor e a resposta da equipe fortalece a legitimidade técnica do trabalho e demonstra que a Controladoria Municipal conduziu o processo com transparência e respeito ao contraditório (TCU, 2020; INTOSAI, 2019).

O Relatório Final, por fim, é o documento que consolida os achados confirmados, as conclusões da auditoria e as recomendações definitivas, representando o encerramento formal da fase de Relatório e o produto que dará origem ao Plano de Ação do gestor. Após sua elaboração e revisão pela equipe, o Relatório Final é submetido à aprovação do Controlador Municipal e, em seguida, encaminhado formalmente ao Prefeito Municipal e ao Secretário responsável pela área auditada, por ofício, com solicitação de elaboração do Plano de Ação dentro de prazo definido (TCU, 2020). No âmbito municipal, diferentemente do rito dos Tribunais de Contas, não há oitiva do Ministério Público de Contas nem deliberação de Plenário: a competência é exclusivamente administrativa, exercida pelo Controlador Municipal com respaldo no Decreto Municipal regulamentador das atividades de auditoria e no art. 74 da Constituição Federal de 1988. O Relatório Final deve ser datado e assinado pelo Auditor de Controle Interno responsável pelo trabalho e aprovado pelo Controlador Municipal antes do encaminhamento ao Prefeito.

Com o Relatório Final emitido e o Plano de Ação solicitado ao gestor, encerra-se a fase de Relatório e inicia-se a fase de Plano de Ação, tratada na seção seguinte. Para o preenchimento de cada relatório, deve-se consultar os modelos disponíveis na seção de Apêndices deste Manual.

ERROS COMUNS NO RELATÓRIO

- Redigir o relatório em linguagem técnica inacessível para o gestor municipal
- Apresentar recomendações genéricas que o gestor não sabe como implementar
- Emitir o Relatório Final sem conceder prazo para manifestação do gestor, viola o contraditório
- Incluir achados sem evidências suficientes para sustentá-los
- Tornar o relatório tão longo que ninguém o lê até o fim

9 PLANO DE AÇÃO

Comunicados os resultados por meio do Relatório Final, cabe à unidade auditada responder formalmente às determinações e recomendações recebidas, o que se materializa no Plano de Ação. O Plano de Ação é o documento elaborado pelo gestor da área auditada que deve contemplar as medidas concretas a serem adotadas para o cumprimento das determinações e a implementação das recomendações do Relatório Final, indicando os responsáveis por cada ação e os prazos para sua execução, sendo seu objetivo demonstrar à Controladoria Municipal que o gestor reconheceu os achados identificados e se comprometeu formalmente com as medidas necessárias para corrigi-los ou mitigá-los.

No município de pequeno e médio porte, o Plano de Ação assume importância estratégica: como a Controladoria Municipal não dispõe de poder sancionatório direto, é por meio do Plano de Ação e do monitoramento subsequente que a auditoria operacional produz resultados concretos para a gestão (Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009). Assim, um Plano de Ação bem elaborado, com medidas específicas, responsáveis definidos e prazos realistas, é o principal indicador de que a auditoria efetivamente contribuiu para a melhoria da política pública examinada (Wholey, 1994; Costa e Castanhar, 2003).

O Plano de Ação deve ser encaminhado à Controladoria Municipal dentro do prazo fixado no ofício de encaminhamento do Relatório Final, recomendando-se prazo mínimo de 30 dias corridos. Ademais, a não apresentação, quando não devidamente justificada pelo gestor, deve ser comunicada formalmente ao Prefeito Municipal pelo Controlador, para adoção das providências administrativas cabíveis (Meirelles, 2013; Di Pietro, 2019).

A elaboração do Plano de Ação é de responsabilidade exclusiva do gestor auditado, pois compete a ele definir as estratégias de implementação das recomendações dentro das

capacidades e restrições da sua secretaria. Contudo, a equipe de auditoria pode atuar de forma colaborativa, orientando o gestor sobre o conteúdo esperado e esclarecendo dúvidas sobre o alcance de cada recomendação, de modo a assegurar que as medidas propostas sejam adequadas, suficientes e exequíveis dentro do prazo estabelecido. Essa colaboração é especialmente importante no município, onde os gestores frequentemente não têm experiência prévia com processos de auditoria operacional e podem ter dificuldade em compreender o que se espera de cada recomendação (Grin, Demarco e Abrucio, 2021).

Ao receber o Plano de Ação, a equipe de auditoria deve elaborar o Relatório de Análise do Plano de Ação, avaliando se as medidas propostas são adequadas e suficientes para sanar os achados identificados e se os prazos definidos são compatíveis com a complexidade de cada ação. O Relatório de Análise deve concluir pela aprovação do plano, pela aprovação com ressalvas ou pela solicitação de complementação ao gestor. O Plano de Ação poderá ser acolhido com ressalvas quando as ações propostas ou os prazos definidos forem insuficientes para o atendimento integral das recomendações, ou quando houver ausência de manifestação do gestor quanto a algum item, sem prejuízo de sua verificação na fase de monitoramento (INTOSAI, 2019; TCU, 2020). Após aprovação pelo Controlador Municipal, o Plano de Ação é formalmente registrado nos papéis de trabalho e comunicado ao Prefeito Municipal, encerrando a fase de Relatório e dando início à fase de Monitoramento.

Recebido e aprovado o Plano de Ação, encerra-se o ciclo formal da fase de Relatório, mas não o compromisso da Controladoria Municipal com a efetividade das recomendações emitidas. É neste ponto que se inicia a quarta e última fase do ciclo de Auditoria Operacional: o Monitoramento.

Conforme estabelece o Tribunal de Contas Da União (2020), o Monitoramento não se restringe à verificação do cumprimento formal das determinações, mas deve concentrar-se em verificar se o gestor auditado tratou de forma adequada os problemas identificados e se as situações subjacentes foram efetivamente corrigidas após um período razoável. No contexto municipal, esta fase é especialmente crítica: como identificado por Spink (2001) e confirmado pela pesquisa empírica que fundamentou este Manual, a descontinuidade administrativa decorrente de trocas de gestão e ciclos eleitorais representa risco permanente à implementação das recomendações, podendo comprometer os resultados de uma auditoria bem executada caso não haja acompanhamento sistemático. O Monitoramento é, portanto, o mecanismo que

assegura que a auditoria operacional produza resultados concretos e duradouros para a gestão municipal e para a população beneficiária das políticas públicas auditadas.

10 MONITORAMENTO

Esquema 4 – Roteiro de perguntas orientadoras para o Monitoramento

Pergunta orientadora	Sim / Parcial / Não	Observações
1 A unidade auditada apresentou o Plano de Ação dentro do prazo estabelecido?	☐ S ☐ P ☐ N	
2 As ações propostas no Plano de Ação são suficientes para sanar o(s) achado(s) identificado(s)?	☐ S ☐ P ☐ N	
3 Os prazos definidos no Plano de Ação são compatíveis com a complexidade das medidas propostas?	☐ S ☐ P ☐ N	
4 Houve implementação efetiva das recomendações no prazo previsto?	☐ S ☐ P ☐ N	
5 As evidências apresentadas pelo gestor comprovam o atendimento das recomendações?	☐ S ☐ P ☐ N	
6 A situação que originou o achado foi sanada ou apresentou melhora significativa?	☐ S ☐ P ☐ N	
7 Há necessidade de instauração de novo ciclo de monitoramento?	☐ S ☐ P ☐ N	

Fonte: elaborado com base em TCU (2020) e Wholey (1994).

O roteiro acima deve ser utilizado como instrumento orientador da fase de Monitoramento, complementando o Relatório de Monitoramento previsto neste Manual. Conforme TCU (2020), o Monitoramento não se restringe à verificação formal do cumprimento das determinações, mas deve avaliar se a situação que originou o achado foi efetivamente sanada — princípio especialmente relevante no contexto municipal, onde a troca de gestão pode comprometer a continuidade das providências adotadas (SPINK, 2001).

Aprovado o Plano de Ação, encerra-se o ciclo formal da fase de Relatório, mas não o compromisso da Controladoria Municipal com a efetividade das recomendações emitidas, uma vez que cabe à Controladoria verificar, ao longo do tempo, se as medidas propostas pelo gestor foram efetivamente implementadas e se os problemas identificados durante a auditoria foram sanados. Essa verificação é o objeto da quarta e última fase do ciclo de Auditoria Operacional: o Monitoramento.

Conforme estabelecem a ISSAI 300 (INTOSAI, 2019, item 42) e a NBASP 3000 (ATRICON, 2017, item 137), o monitoramento é o instrumento utilizado para acompanhar e avaliar as ações adotadas pela secretaria auditada com vistas ao atendimento das determinações e recomendações da auditoria. Seu principal objetivo é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados, sendo que a própria expectativa de acompanhamento contribui para ampliar a efetividade das recomendações emitidas.

No contexto das Controladorias Municipais de pequeno e médio porte, o Monitoramento é especialmente crítico por duas razões identificadas na pesquisa empírica que fundamentou este Manual. A primeira é que, sem poder sancionatório, a Controladoria Municipal depende da qualidade do acompanhamento para assegurar que suas recomendações sejam implementadas: gestores que percebem que as recomendações não serão verificadas tendem a postergar ou ignorar o Plano de Ação (Loureiro, Teixeira e Moraes, 2009). A segunda é o risco de descontinuidade administrativa decorrente de trocas de gestão e ciclos eleitorais, que pode comprometer a implementação de ações iniciadas em um mandato mas não concluídas antes da alternância política (Spink, 2001). O Monitoramento sistemático é, portanto, o mecanismo que assegura que a auditoria operacional produza resultados concretos e duradouros para a gestão municipal.

O monitoramento pode ser realizado por diferentes meios, adequados à realidade municipal: reuniões com o gestor responsável, solicitação de documentos e informações por ofício ou e-mail institucional, visitas técnicas às secretarias auditadas, verificação de registros nos sistemas de gestão municipal e acompanhamento de indicadores de desempenho da área auditada (INTOSAI, 2019). A escolha dos métodos deve considerar a relevância dos problemas identificados, a complexidade das ações propostas no Plano de Ação e o prazo decorrido desde a auditoria. No município, onde os recursos da equipe são limitados, recomenda-se priorizar o monitoramento das recomendações de maior materialidade e impacto para a população, deixando as de menor relevância para verificação documental simplificada.

Antes de iniciar o monitoramento, é necessário conceder prazo suficiente para que o gestor implemente as ações do Plano de Ação. Em regra, devem ser observados os prazos definidos pelo próprio gestor no Plano de Ação como referência para o início do acompanhamento. Recomenda-se que o Controlador Municipal defina, já no momento da aprovação do Plano de Ação, a data prevista para o primeiro monitoramento, comunicando-a formalmente ao gestor auditado, de modo a criar uma expectativa clara de acompanhamento desde o início (INTOSAI, 2019; TCU, 2020).

No planejamento dos ciclos de monitoramento, a equipe deve considerar o calendário eleitoral municipal como fator de risco específico. Recomenda-se priorizar a conclusão de monitoramentos com prazos vencíveis antes do início de uma nova gestão, e formalizar, ao final de cada mandato, um registro consolidado das deliberações ainda pendentes, a ser apresentado à equipe que assumir a Controladoria Municipal, preservando a continuidade do acompanhamento independentemente da rotatividade de gestores e servidores (Spink, 2001; Meirelles, 2013).

10.1 Classificação das recomendações

Com base nas evidências obtidas durante o monitoramento, a equipe deve classificar cada determinação e recomendação de acordo com o grau de cumprimento observado, permitindo avaliar a evolução das ações adotadas pelo gestor (INTOSAI, 2019). Assim sendo, as categorias de classificação são as seguintes:

- Cumprida ou implementada: a situação apontada na auditoria foi solucionada por meio de providências incorporadas às atividades regulares da secretaria auditada, verificando-se melhoria significativa de desempenho. Em geral, não requer novo monitoramento, salvo se a matéria for relevante ou sujeita a mudanças.
- Em cumprimento ou em implementação: existem evidências de ações em andamento voltadas à solução das situações identificadas, com melhoria de desempenho ainda insuficiente para alcançar a condição ideal. Típica de ações continuadas que demandam acompanhamento periódico. Não deve ser utilizada no último monitoramento da auditoria.
- Parcialmente cumprida ou parcialmente implementada: as providências adotadas foram concluídas, mas não solucionaram integralmente os achados de auditoria, verificando-

se melhoria parcial. É a classificação adequada para o último monitoramento quando os resultados indicam avanço, ainda que não pleno, permitindo o encerramento do ciclo.

- Não cumprida ou não implementada: não há evidências de ações efetivas voltadas à solução das irregularidades apontadas, ou a melhoria de desempenho é inexistente ou insignificante. Nesses casos, é necessário novo monitoramento e comunicação formal ao Prefeito Municipal sobre o descumprimento.
- Prejudicada: a implementação da deliberação tornou-se inviável em razão de alterações nas condições inicialmente verificadas ou da superveniência de fatos que comprometam sua execução, sem responsabilidade do gestor auditado.

Essa classificação é essencial para evidenciar o grau de efetividade das ações implementadas e para subsidiar a decisão do Controlador Municipal sobre a necessidade de novo ciclo de monitoramento ou encerramento formal da auditoria (INTOSAI, 2019; TCU, 2020).

10.2 Relatório de Monitoramento

O Relatório de Monitoramento deve ser elaborado pela Controladoria Municipal e encaminhado formalmente ao Prefeito Municipal e ao Secretário responsável pela área monitorada, por ofício ou e-mail institucional, com cópia arquivada na Controladoria para fins de registro e acompanhamento. Um modelo de Matriz de Planejamento de Monitoramento, já formatado para preenchimento, encontra-se disponível na seção de Apêndices deste Manual.

Assim sendo, o relatório deve conter, no mínimo, os seguintes elementos:

- a. introdução, com o histórico da auditoria, o período abrangido pelo monitoramento, as datas de execução e os itens monitorados;
- b. análise de cada determinação e recomendação, preferencialmente na mesma ordem dos itens constantes do Relatório Final de Auditoria Operacional, contemplando a determinação ou recomendação original, as medidas e os prazos definidos no Plano de Ação, a situação verificada no monitoramento atual, a comparação com a situação identificada na auditoria e em monitoramentos anteriores quando houver, e a classificação quanto ao grau de cumprimento;
- c. situação consolidada de cumprimento das determinações e implementação das recomendações; e

- d. conclusão, com síntese dos resultados alcançados e indicação de encerramento do ciclo ou de necessidade de novo monitoramento.

O conteúdo do relatório deve ser suficientemente claro e completo para ser compreendido de forma autônoma, sem necessidade de consulta a relatórios anteriores, em observância aos princípios de clareza, objetividade e completude (INTOSAI, 2019, GUID 3200). Ademais, no município, recomenda-se redigir o Relatório de Monitoramento em linguagem acessível ao Prefeito e ao Secretário, destacando objetivamente quais recomendações foram cumpridas, quais estão em andamento e quais permanecem pendentes, com a indicação do impacto de cada situação para a população beneficiária da política pública auditada (Costa e Castanhar, 2003).

Logo, no último Relatório de Monitoramento do ciclo, deve-se apresentar, de forma mais abrangente, o impacto da auditoria sobre a gestão municipal, com a classificação e o percentual de cumprimento das recomendações expedidas, as medidas adotadas pelo gestor e os benefícios concretos gerados para a administração pública e para a população. Sempre que possível, esses benefícios devem ser expressos em termos quantitativos ou qualitativos comparáveis, demonstrando a contribuição efetiva da auditoria operacional para a melhoria dos serviços municipais (Wholey, 1994; Costa e Castanhar, 2003).

Verificado o atingimento dos objetivos da auditoria ou constatado aperfeiçoamento significativo das situações identificadas, a conclusão do Relatório de Monitoramento deverá registrar o encerramento formal do ciclo de auditoria, com comunicação ao Prefeito Municipal e ao Secretário da área auditada. Por outro lado, não sendo alcançados os objetivos propostos ou inexistindo evolução relevante quanto às impropriedades apontadas, a equipe deverá propor a realização de novo monitoramento, com prazo e escopo definidos pelo Controlador Municipal (TCU, 2020; INTOSAI, 2019). O novo ciclo de monitoramento poderá ser reiterado até que a Controladoria Municipal considere alcançado ou exaurido o objeto auditado, com registro nos papéis de trabalho e comunicação formal ao Prefeito Municipal.

Nos casos em que as recomendações permaneçam não cumpridas sem justificativa adequada após esgotados os prazos do Plano de Ação, o Controlador Municipal deve comunicar o fato ao Prefeito Municipal, para adoção das providências administrativas cabíveis, podendo ainda encaminhar o caso ao TCE-MG, conforme previsto na Decisão Normativa TCEMG nº 02/2016. É importante destacar que a auditoria operacional tem como objetivo primordial o aperfeiçoamento da gestão pública, e não a imposição de sanções, uma vez que a finalidade do

Monitoramento é induzir boas práticas administrativas e assegurar que as recomendações gerem resultados concretos para a população municipal, em observância aos princípios da eficiência e da transparência previstos no art. 37 da Constituição Federal de 1988 e às finalidades do controle interno estabelecidas em seu art. 74.

Por fim, recomenda-se que a conclusão do último Relatório de Monitoramento contemple uma avaliação reflexiva sobre o ciclo completo da auditoria: o que foi auditado, quais recomendações foram implementadas, quais benefícios foram gerados e quais lições podem ser incorporadas ao próximo ciclo de planejamento da Controladoria Municipal. Esse registro consolida o aprendizado institucional da Controladoria e contribui para a melhoria contínua das auditorias operacionais municipais (Spink, 2001; Ingraham, 2007).

ERROS COMUNS NO MONITORAMENTO

- Não realizar o monitoramento por falta de tempo — a auditoria sem monitoramento não gera resultado
- Aceitar o Plano de Ação com ações vagas e prazos indefinidos sem questionar o gestor
- Iniciar o monitoramento antes de decorrido prazo razoável para implementação das recomendações
- Não registrar formalmente os resultados do monitoramento — sem registro não há rastreabilidade
- Encerrar o ciclo sem comunicar formalmente o resultado ao Prefeito Municipal

 AO FINAL DO MONITORAMENTO, o auditor deverá ter:
✓ Analisado o Plano de Ação e emitido o Relatório de Análise do Plano de Ação
✓ Verificado a implementação de cada recomendação após o prazo estabelecido
✓ Classificado cada recomendação: cumprida, em cumprimento, parcialmente cumprida, não cumprida ou prejudicada
✓ Elaborado o Relatório de Monitoramento e encaminhado ao Prefeito Municipal e Secretário Municipal
✓ Determinado o encerramento formal do ciclo ou proposto novo ciclo de monitoramento

✓ Registrado o encerramento nos papéis de trabalho e comunicado ao Prefeito Municipal e Secretário Municipal

CONSIDERAÇÕES FINAIS AO USUÁRIO

Este Manual foi elaborado como produto técnico do Mestrado Profissional em Administração Pública da Universidade Federal de Lavras, a partir de pesquisa empírica realizada junto a gestores, assessores jurídicos e auditores de controle interno de um município de pequeno porte de Minas Gerais. Seu conteúdo foi construído com base nas normas internacionais da INTOSAI (2019), no referencial metodológico do TCU (2020) e nos achados de campo sistematizados por meio da análise de conteúdo categorial de Bardin (2016), sendo adaptado às condições reais de capacidade institucional das Controladorias Municipais brasileiras, conforme diagnosticadas por Grin, Demarco e Abrucio (2021).

As orientações apresentadas devem ser aplicadas com flexibilidade, considerando as características, os recursos e as necessidades específicas de cada município. A experiência aqui sistematizada poderá servir de referência metodológica para outros municípios de porte e estrutura administrativa semelhantes, contribuindo para a difusão de boas práticas de controle interno, governança e avaliação de políticas públicas baseada em evidências na esfera local.

Espera-se que este instrumento fortaleça o papel das Controladorias Municipais como agentes de transformação da gestão pública local, não como instâncias punitivas, mas como parceiras técnicas dos gestores na busca por resultados concretos para a população, em observância às atribuições constitucionais do controle interno previsto no art. 74 da Constituição Federal de 1988 e ao princípio fundamental da eficiência administrativa estabelecido no art. 37 da mesma Carta.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). NBASP 3000: Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público — Auditoria Operacional. Brasília: ATRICON, 2017.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL; INSTITUTO RUI BARBOSA. Normas de Auditoria Governamental — NAG. Glossário de termos e definições aplicáveis à auditoria governamental. Brasília: AMTC/IRB, s.d. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca/normas-de-auditoria-governamental-nags/>. Acesso em: 10 fev. 2026.

ARAÚJO, Luis César G. de. Organização, sistemas e métodos e as tecnologias de gestão organizacional. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 fev. 2026.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Diário Oficial da União, Brasília, 1 fev. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm. Acesso em: 10 fev. 2026.

BRASIL. Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Diário Oficial da União, Brasília, 15 ago. 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm. Acesso em: 10 fev. 2026.

BRASIL. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público — NBASP, Nível 2: ISSAI 100 — Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Brasília: Instituto Rui Barbosa/Tribunais de Contas, 2017. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/files/flippingbook/nbasp2/>. Acesso em: 10 fev. 2026.

BRASIL. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público — NBASP, Nível 2: ISSAI 400 — Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade. Brasília: Instituto Rui Barbosa/Tribunais de Contas, 2017. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/files/flippingbook/nbasp2/>. Acesso em: 10 fev. 2026.

BRASIL. Tribunal de Contas da União — TCU. Manual de Auditoria Operacional. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 10 fev. 2026.

BRASIL. Tribunal de Contas da União — TCU. Portaria TCU nº 185, de 30 de novembro de 2020. Dispõe sobre as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Diário Eletrônico da União, Brasília, 30 nov. 2020. Disponível em: https://apoioauditoria.tcu.gov.br/wpcontent/uploads/sites/17/2024/12/BTCU_34_de_30_11_2020_Especial-Normas-de-Auditoria-do-TCU.pdf. Acesso em: 09 fev. 2026.

CHINELATO FILHO, João. O&M integrado à informática. 14. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1993. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE — CFC. NBC TA 530: Amostragem em auditoria. Brasília: CFC, Resolução CFC n.º 1.222/2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE — CFC. NBC TA — Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração. Brasília: CFC, 2015. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acesso em: 09 fev. 2026.

COSTA, Francisco Luiz da; CASTANHAR, José Cezar. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 37, n. 5, p. 969-992, set./out. 2003. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rap/article/view/6509>. Acesso em: 20 mar. 2025.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

DRAIBE, Sônia Miriam. Avaliação de implementação: esboço de uma metodologia de trabalho em políticas públicas. In: BARREIRA, Maria Cecília R. N.; CARVALHO, Maria do Carmo Brant de (org.). Tendências e perspectivas na avaliação de políticas e programas sociais. São Paulo: IEE/PUC-SP, 2001. p. 13-42.

GRIN, Eduardo José; DEMARCO, Diogo Joel; ABRUCIO, Fernando Luiz (org.). Capacidades estatais municipais: o universo desconhecido do federalismo brasileiro. Porto Alegre: UFRGS, 2021.

INGRAHAM, Patricia W. In pursuit of performance: management systems in state and local government. Baltimore: Johns Hopkins University Press, 2007.

- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 100 — Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. Viena: INTOSAI, 2019.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 300 — Fundamental Principles of Performance Auditing. Viena: INTOSAI, 2019.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 3000 — Performance Audit Standard. Viena: INTOSAI, 2019.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 3100 — Guidelines for Performance Auditing. Viena: INTOSAI, 2019.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). ISSAI 400 — Fundamental Principles of Compliance Auditing. Viena: INTOSAI, 2019.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). GUID 3200 — Lignes directrices sur le suivi dans le cadre des audits de performance. Viena: INTOSAI, 2019.
- INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB); ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). Normas de Auditoria Governamental — NAG. Brasília: IRB/ATRICON. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca/normas-de-auditoria-governamental-nags/>. Acesso em: 10 fev. 2026.
- JANNUZZI, Paulo de Martino. Indicadores para avaliação de programas sociais no Brasil: aspectos metodológicos e conceituais. Revista Brasileira de Monitoramento e Avaliação, Brasília, n. 1, p. 104-123, jan./jun. 2005.
- KEPNER, Charles H.; TREGOE, Benjamin B. O administrador racional: uma abordagem sistemática à solução de problemas e tomada de decisões. São Paulo: Atlas, 1981.
- LONGO, Rose Mary Juliano. Gestão de qualidade: evolução histórica, conceitos básicos e aplicação na educação. Brasília: IPEA, 2011. (Texto para Discussão, n. 397).
- LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 739-772, jul./ago. 2009.
- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 33. ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Dêlcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2007.

- MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MENICUCCI, Telma Maria Gonçalves. Avaliação de políticas públicas municipais: reflexões sobre experiências. In: CARNEIRO, José Mario Brasiliense; COSTA, Vera Lúcia Cabral (org.). Gestão municipal no Brasil: um retrato das prefeituras. São Paulo: Oficina Municipal, 2008.
- OLIVEIRA JÚNIOR, Adolfo Gomes de; GOMES, Alexandre de Oliveira; MACHADO, Renato Torres. Matriz de riscos como instrumento de planejamento em auditorias operacionais: uma análise em Tribunais de Contas brasileiros. Revista do TCU, Brasília, n. 133, p. 54-67, maio/ago. 2015.
- OLIVEIRA, Licurgo Joseph Mourão; FILHO, Gélzio Gonçalves Viana. Matriz de risco, seletividade e materialidade: paradigmas qualitativos para a efetividade das Entidades de Fiscalização Superiores. Revista do TCU. Brasília, v.1, n. 116, set/dez 2009. ISSN 0101-1090
- PATTON, Michael Quinn. Qualitative research and evaluation methods. 4. ed. Thousand Oaks: Sage, 2015.
- PREVE, Altamiro Damian. Organização, sistemas e métodos. Florianópolis: UFSC, 2011.
- SANO, Hironobu; MONTENEGRO FILHO, Mário José França. As técnicas de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade na gestão pública e sua relevância para o desenvolvimento social e das ações públicas. Desenvolvimento em Questão, Ijuí, v. 11, n. 22, p. 35-61, jan./abr. 2013.
- SILVA, Daniel Neves. Matriz GUT: o que é e como aplicar. São Paulo: Brasil Escola, 2019. Disponível em: <https://meuartigo.brasilecola.uol.com.br>. Acesso em: 10 fev. 2026.
- SPINK, Peter Kevin. Continuidade e descontinuidade em organizações públicas: um paradoxo democrático. Cadernos FUNDAP, São Paulo, n. 17, p. 57-65, 2001.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL — TCE-MS. Manual de Auditoria Operacional. 1. ed. Campo Grande: TCE-MS, 2019.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA — TCE-SC. Manual AOP: Manual de Auditoria Operacional. Ed. 2024. Florianópolis: TCE-SC, 2024.
- VELOSO, João Francisco Almeida. A capacidade institucional dos municípios brasileiros. In: VELOSO, João Francisco Almeida et al. (org.). Gestão municipal no Brasil: como modernizar as prefeituras. Rio de Janeiro: José Olympio, 2011.

WHOLEY, Joseph S. Assessing the feasibility and likely usefulness of evaluation. In: WHOLEY, Joseph S.; HATRY, Harry P.; NEWCOMER, Kathryn E. (ed.). Handbook of practical program evaluation. San Francisco: Jossey-Bass, 1994. p. 15-39.

APÊNDICE I – MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL

ANEXO I - MATRIZ DE PLANEJAMENTO								
Nº do processo:								
Objetivo geral da auditoria:								
Problema:								
Unidades Auditadas:								
Questões de auditoria	Informações requeridas	Fontes de Informação	Procedimentos de análises de dados	Objetos	Responsável pela checagem da informação	Período	Limitações	Possíveis Causas

APÊNDICE II – MODELO DE MATRIZ DE ACHADOS DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL

Matriz de Achados

Nº do processo:							
Unidade Auditada:							
Objetivo geral:							
Objetos:							
Descrição do achado	Objetos	Critérios	Análises e Evidências	Causas	Efeitos	Proposta de encaminhamento	Benefícios Esperados

**APÊNDICE III – MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO DE MONITORAMENTO
DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL**

Matriz de Monitoramento					
Nº do processo:					
Unidade Auditada:					
Objetivo geral:					
Objeto de monitoramento:					
Determinação	Medidas as serem adotadas pelo gestor	Prazo para implementação	Análises e Evidências	Requer auditoria in loco?	Procedimentos

**APÊNDICE IV – MODELO DE OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO E REQUISIÇÃO DE
INFORMAÇÕES (DILIGÊNCIA)**

OF. (órgão de origem)/ Nº xxxxx/20xx

Cidade, xx de xxx de 20xx

Senhor(a) xxxxxxxx,

Cumprimentando-o(a) cordialmente, informo que esta Controladoria Municipal dará início à realização de auditoria operacional com o objetivo de avaliar xxxxxxxxxx.

Para a execução dos trabalhos, foram designados os Auditores xxxxxxxxxx (Coordenador) e xxxxxxxxxx, os quais compõem a equipe responsável pela condução da auditoria.

Com vistas a assegurar o adequado desenvolvimento dos trabalhos, solicita-se a designação de servidor responsável para interlocução com a equipe de auditoria, bem como a indicação de seus respectivos meios de contato. Solicita-se, ainda, o encaminhamento dos documentos e informações relacionados no Apêndice A deste documento, no prazo de xxx (xxxx) dias corridos, contados a partir do recebimento deste expediente.

O ofício de resposta, acompanhado da documentação solicitada, deverá ser encaminhado a esta Controladoria Municipal, presencialmente ou por meio de processo digital ou correio eletrônico institucional, com os arquivos em formato PDF, observando-se o limite máximo de 250 MB no total e 50 MB por arquivo. Deverá ser informado o número do Processo nº xx/xxxxxxx, com envio de cópia para o endereço eletrônico institucional do órgão.

Na hipótese de inexistência ou impossibilidade de apresentação de quaisquer dos documentos ou informações requeridos, deverá constar manifestação expressa e devidamente justificada no ofício de resposta.

Ressalta-se que o não atendimento à presente requisição, no prazo estipulado, poderá ensejar a aplicação de penalidades ao responsável, conforme previsto na legislação aplicável e nos normativos desta Controladoria Municipal. Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União estabelece que o não fornecimento de informações necessárias à atividade de controle externo compromete a efetividade da auditoria e pode ensejar responsabilização do gestor.

Por fim, destaca-se que a auditoria operacional tem por finalidade contribuir para o aprimoramento da gestão pública, conforme preconizado pela International Organization of Supreme Audit Institutions, ao promover a melhoria da eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais.

Atenciosamente,

[Nome da autoridade competente]

[Cargo]

Cidade, xx de xx de 20xx

Auditor(a)

APÊNDICE V – MODELO DE RELATÓRIO PRELIMINAR DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL

RELATÓRIO PRELIMINAR DE AUDITORIA

Processo de Auditoria nº: XX/20XX

Tipo: () Regular – Plano Anual de Auditoria XX () Especial

Órgão/entidade(s) auditados(as):

Objetivo:

Avaliação sumária:

Avaliação de risco:

Modalidade:

Metodologia:

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de auditoria encontra-se amparado na legislação nº XX do Município, a qual dispõe sobre a estrutura administrativa organizacional, definindo as competências da Controladoria Municipal e estabelecendo as atribuições do auditor interno, responsável pela realização das auditorias internas governamentais.

Adicionalmente, este trabalho observa o disposto no Decreto nº xx/20xx, que regulamenta as atividades de auditoria no âmbito da Controladoria Municipal.

O sistema de controle interno é exercido em conformidade com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, bem como com as normas gerais de direito financeiro estabelecidas pela Lei nº 4.320/1964 e pela Lei Complementar nº 101/2000. Também se fundamenta nos dispositivos constantes da Lei Orgânica do Município e nas demais normas pertinentes, especialmente aquelas expedidas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.

A presente auditoria é classificada como auditoria regular, nos termos do manual adotado pela unidade de controle interno, sendo planejada com base em critérios de prioridade estabelecidos no Plano Anual de Auditoria de XX, com vistas ao cumprimento das obrigações institucionais e legais do órgão auditado.

A auditoria será realizada nas Secretarias Municipais responsáveis por (especificar órgãos auditados, objetos e a legislação que fundamenta o objeto da auditoria).

OBJETIVOS

O objetivo do presente trabalho de auditoria é verificar a regularidade de (especificar objeto, período analisado e a legislação aplicável).

A avaliação sumária tem por finalidade analisar, de forma geral, os aspectos relevantes do objeto auditado, identificando eventuais inconformidades e oportunidades de melhoria.

A avaliação de risco, por sua vez, tem como objetivo definir o escopo, a natureza, o momento e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados, buscando mitigar o risco de emissão de conclusões inadequadas diante das circunstâncias do trabalho. Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União orienta que a análise de riscos é etapa essencial para o adequado planejamento das auditorias.

Ademais, na avaliação dos riscos de auditoria, além dos riscos inerentes à execução do próprio trabalho, deve-se considerar o ambiente de controle da unidade auditada, incluindo seus mecanismos de governança e controles internos.

O trabalho de auditoria tem, ainda, o objetivo de emitir opinião acerca do desempenho da área auditada, de suas atividades ou funções, produzindo informações que subsidiem a tomada de decisão pelos responsáveis, bem como a adoção de medidas corretivas. Conforme destaca a International Organization of Supreme Audit Institutions, a auditoria deve contribuir para o aprimoramento da gestão pública, seja pela correção de falhas, seja pela prevenção de irregularidades.

3 METODOLOGIA

O presente trabalho consiste na análise de (especificar objeto e unidades auditadas), com base em procedimentos previamente definidos.

Será utilizada, ainda, a metodologia de aplicação de checklist nº xx (quando aplicável), com foco na verificação da conformidade dos processos analisados com os dispositivos legais e normativos vigentes.

Os critérios para seleção da amostra observarão a ordem cronológica dos processos, considerando o período de (especificar período e exercício analisado), de modo a assegurar representatividade e consistência dos achados.

INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO

A definição dos instrumentos de planejamento é etapa indispensável à realização dos trabalhos de auditoria, sendo composta pela matriz de planejamento, cronograma e programa de auditoria.

4.1 Matriz de Planejamento

A matriz de planejamento foi elaborada com base nas questões de auditoria, permitindo a organização lógica dos procedimentos, critérios, fontes de evidência e técnicas a serem utilizadas.

4.2 Cronograma

O Apêndice deste relatório apresenta o cronograma dos trabalhos de auditoria, estruturado nas fases de planejamento (visão geral, levantamento de dados e elaboração da matriz de planejamento) e execução (seleção e análise de processos, manifestações dos responsáveis e elaboração do relatório final, incluindo matriz de achados e recomendações).

4.3 Programa e Projeto de Auditoria

O programa de auditoria consiste na relação sistematizada dos procedimentos a serem executados, conforme estabelecido na matriz de planejamento (Apêndice 1).

O projeto de auditoria, por sua vez, corresponde ao presente relatório preliminar, o qual contempla a definição das áreas auditadas, responsáveis, período auditado, metodologia, fundamentação legal, questões de auditoria, riscos identificados, procedimentos a serem aplicados e cronograma de execução, entre outros aspectos relevantes.

5 CONCLUSÃO

O presente relatório preliminar, juntamente com seus anexos, será submetido à apreciação e aprovação do Controlador, nos termos do art. xx do Decreto nº xxx/20xx, a fim de autorizar o início da fase de execução da auditoria, conforme previsto no referido normativo.

É o relatório.

Cidade, xx de xx de 20xx

Auditor(a)

Coordenador da auditoria

APÊNDICE VI – MODELO DE RELATÓRIO DE ACHADOS DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL

ACHADOS DE AUDITORIA

Processo de Auditoria nº: xx/20xx

Tipo: () Regular - PAAI 20xx () Especial

Órgão/entidade(s) auditados(as):

Objetivo:

Avaliação sumária:

Avaliação de risco:

Modalidade:

Metodologia:

1 SÍNTESE

Considerando a metodologia aplicada, foi solicitado à (unidade auditada) o preenchimento do checklist nº xx, conforme as disposições da legislação pertinente ao objeto da auditoria, a qual trata de (especificar o objeto).

A análise da regularidade dos processos foi realizada com base nas respostas ao checklist/questionário, bem como na documentação apresentada, complementada por visitas in loco, acesso a sistemas e relatórios digitais, entre outros procedimentos de auditoria.

2 RESULTADOS

2.1 Unidade Auditada

2.1.1 Achado de Auditoria – (título do achado)

(Descrever, de forma clara e objetiva, a situação encontrada, incluindo evidências, critérios e eventuais impactos identificados.).

2.1.2. (descrição do achada de auditoria)

.

3. CONCLUSÃO

Registre-se, inicialmente, que os apontamentos constantes deste relatório têm por finalidade o fortalecimento dos controles internos, bem como a correção de vulnerabilidades identificadas, contribuindo para o aumento da eficiência e da efetividade das ações do Município.

Com base nas informações obtidas por meio do checklist/questionário, bem como na documentação analisada relativa ao objeto da auditoria, foram constatadas as inconsistências anteriormente descritas.

A Controladoria Municipal, com fundamento na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e nas demais normas que dispõem sobre a proteção ao erário e o controle dos atos administrativos, especialmente (indicar a legislação municipal pertinente), e considerando o caráter orientativo da auditoria interna, NOTIFICA a unidade auditada para que cumpra as recomendações apresentadas e se manifeste no prazo de xx (xx) dias.

A unidade deverá encaminhar à Controladoria Municipal as justificativas e as providências adotadas, para fins de análise, conclusão e deliberação do presente trabalho, nos termos do decreto municipal que regulamenta a atividade de auditoria.

A Matriz de Achados da Secretaria Municipal analisada encontra-se anexa a este Relatório de Auditoria.

É o relatório.

Cidade, xx de xx de 20xx

Auditor(a)

Coordenador da auditoria

APÊNDICE VII – MODELO DE RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL

RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA

Processo de Auditoria nº: xx/20xx

Tipo: () Regular - PAAI 20xx () Especial

Órgão/entidade(s) auditados(as):

Objetivo:

Avaliação sumária:

Avaliação de risco:

Modalidade:

Metodologia:

1 SÍNTESE

Cuida-se do Relatório Final de Auditoria, nos termos do art. xx do Decreto Municipal nº xx/20xx, referente à auditoria em epígrafe, que teve por finalidade verificar a regularidade dos processos de (especificar objeto, legislação aplicável e período auditado).

Às fls. xx/xx consta o Relatório Preliminar de Auditoria, no qual foram definidos os objetivos do trabalho, a metodologia adotada e os instrumentos de planejamento.

Às fls. xx/xx encontra-se a Matriz de Planejamento, que apresenta as questões de auditoria, as informações requeridas, as fontes de evidência, o detalhamento dos procedimentos, o objeto, os responsáveis, o período analisado, as limitações do trabalho e os possíveis achados.

Às fls. xx/xx consta o checklist/questionário aplicado, acompanhado das respectivas respostas prestadas pela unidade auditada (fl. xx).

Às fls. xx/xx consta o Relatório de Achados de Auditoria.

À fl. xx consta a manifestação apresentada pela unidade auditada.

Trata-se, portanto, do relatório sintético dos procedimentos realizados no âmbito do Processo nº xx/20xx.

2. ACHADOS DE AUDITORIA

Conforme mencionado, às fls. xx/xx consta o Relatório de Achados, resumidamente:
(Acrescentar matriz de achados)

A partir dos achados, foram expedidas as seguintes recomendações:

(mencionar recomendações da matriz de achados)

3 ANÁLISE DA MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA

Conforme consta no trâmite do Processo nº xx/20xx, a unidade auditada manifestou-se nos seguintes termos:

2.1.1 (Indicar o achado de auditoria)

Em resposta ao Relatório de Achados, a unidade auditada informou que: “(transcrever a manifestação da unidade auditada)”.

Em análise, verifica-se que (apresentar a avaliação técnica do auditor quanto à resposta, indicando se é suficiente, parcialmente suficiente ou insuficiente), à luz de (indicar a legislação aplicável, normas ou entendimentos pertinentes). Assim, conclui-se que (apresentar a conclusão quanto ao achado: sanado, parcialmente sanado ou não sanado).

2.1.2 (Indicar o achado de auditoria)

Em resposta ao Relatório de Achados, a unidade auditada informou que: “(transcrever a manifestação da unidade auditada)”.

Em análise, verifica-se que (apresentar a avaliação técnica do auditor), considerando o disposto em (indicar a legislação aplicável). Dessa forma, conclui-se que (indicar a situação do achado).

5 CONCLUSÃO

O presente Relatório Final de Auditoria encontra-se aprovado, nos termos do art. xx do Decreto Municipal nº xx/20xx, sendo considerado (sem ressalvas/com ressalvas).

Havendo ressalvas, deverá ser concedido o prazo de xx (xx) dias para adoção das providências necessárias, com posterior monitoramento pela Controladoria Municipal.

É o relatório final de auditoria.

Encaminhe-se à unidade auditada para ciência e adoção das medidas cabíveis.

Cidade, xx de xx de 20xx.

Auditor(a)

Coordenador da auditoria

APÊNDICE VIII – MODELO DE RELATÓRIO DE MONITORAMENTO DE AUDITORIA OPERACIONAL MUNICIPAL

RELATÓRIO DE MONITORAMENTO

Processo de Auditoria nº: xx/20xx

Tipo: ☐ Regular - PAAI 20xx

☐ Especial

Órgão/entidade(s) auditados(as):

Objetivo:

Modalidade:

Metodologia:

Fase de Monitoramento

1 INTRODUÇÃO

O presente relatório foi elaborado em cumprimento ao art. xx do Decreto nº xx/20xx (legislação municipal), que estabelece a responsabilidade do Auditor de Controle Interno pelo monitoramento das recomendações expedidas no Relatório Final de Auditoria, dentro do prazo fixado.

Da análise dos autos, verifica-se que, à fl. xx, foi concedido à unidade auditada o prazo de xx (xx) dias para a adoção das providências necessárias quanto às recomendações não atendidas na fase de execução da auditoria.

2 MONITORAMENTO

O monitoramento foi realizado com base na análise das respostas ao checklist nº xx/questionário, bem como na verificação dos documentos e informações relativos a (especificar objeto, legislação aplicável e período auditado).

2.1 – Checagem de recomendações expedidas

3 CONCLUSÃO

Nos termos do art. xx do Decreto nº xx/20xx (legislação municipal), conclui-se que o presente Relatório de Monitoramento se encontra apto à aprovação.

É o relatório final de monitoramento.

Encaminhe-se à unidade auditada para ciência e adoção das providências cabíveis.

Cidade, xx de xx de 20xx.

Auditor(a)

Coordenador da auditoria

Apêndice IX – Exemplos de Objetos de Auditoria Operacional Municipal

Este apêndice apresenta exemplos ilustrativos de objetos que podem ser selecionados para auditorias operacionais em Controladorias Municipais de pequeno e médio porte. A relação é exemplificativa, não exaustiva, e tem por objetivo auxiliar o auditor na identificação de temas com potencial de gerar melhorias na gestão pública, observados os critérios de materialidade, relevância e risco previstos neste Manual.

Área	Objeto de auditoria	Exemplos de aspectos a avaliar
Assistência Social	Benefícios eventuais	Critérios de concessão, tempestividade do atendimento, conformidade com a legislação municipal regulamentadora, controle dos estoques de materiais e registro adequado dos beneficiários atendidos.
Assistência Social	Serviço de Convivência e Fortalecimento de Vínculos	Número de famílias atendidas em relação à meta pactuada, regularidade das atividades, qualificação dos profissionais, adequação da estrutura física dos equipamentos e conformidade com as normas do SUAS.
Educação	Merenda escolar	Qualidade nutricional, armazenamento, desperdício, regularidade do fornecimento e atendimento aos alunos.
Educação	Transporte escolar	Cobertura das rotas, pontualidade, segurança dos veículos, manutenção da frota e satisfação dos usuários.
Meio Ambiente	Coleta seletiva de resíduos sólidos	Cobertura territorial do serviço, regularidade das coletas, taxa de aproveitamento dos materiais recicláveis, articulação com cooperativas e conformidade com o Plano Municipal de

		Gestão Integrada de Resíduos Sólidos.
Meio Ambiente	Fiscalização ambiental	Número de vistorias realizadas em relação às metas previstas, tempo de resposta às denúncias, lavratura de autos de infração, regularidade das licenças ambientais emitidas e efetividade das ações corretivas.
Obras/Infraestrutura	Manutenção de estradas rurais	Crítérios de priorização, qualidade dos serviços, custos, periodicidade da manutenção e impacto no acesso das comunidades.
Saúde	Atenção Básica	Cobertura da Estratégia Saúde da Família, tempo de espera, acesso às consultas, indicadores de desempenho e satisfação dos usuários.