



## **Análise das Deliberações de Auditorias Operacionais Encerradas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina relativas ao Executivo Estadual**

**Giseli Salaib Springer**  
**Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)**  
*E-mail: giseli.springer@yahoo.com*

**Cleyton de Oliveira Ritta**  
**Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)**  
*E-mail: cleytonritta@gmail.com*

**Luiz Alberton**  
**Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)**  
*E-mail: luiz.alberton@ufsc.br*

### **Resumo**

As auditorias governamentais servem para fiscalização da administração pública. As auditorias operacionais são utilizadas pelas entidades fiscalizadoras como meio para controlar as políticas públicas praticadas pelo gestor público. Diante disso, o presente artigo tem por objetivo analisar as deliberações de auditorias operacionais encerradas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina relativas ao Executivo Estadual. Para tanto, realiza-se uma pesquisa de natureza descritiva, com abordagem qualitativa, por análise documental dos relatórios de auditoria operacional e seus respectivos monitoramentos no período de 2004 a 2020, disponíveis em meio eletrônico no *site* Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Os procedimentos de coleta mostraram que no período foram realizadas 16 auditorias operacionais no Executivo Estadual, sendo 6 auditorias encerradas. Os resultados evidenciaram que as 6 auditorias operacionais encerradas tiveram 145 deliberações propostas nos relatórios finais de auditoria classificados como 63 determinações e 82 recomendações. Os resultados da pesquisa mostraram que 42 (67%) determinações formalizadas pelo Tribunal de Contas foram classificadas como cumpridas pelo Executivo Estadual. Por sua vez, 48 (71%) recomendações foram classificadas como implementadas. Diante dos achados, conclui-se que o percentual de implementação das deliberações pelo poder Executivo Estadual relativas às auditorias operacionais encerradas atinge um patamar aproximado de 70%, revelando uma efetiva interação entre os entes envolvidos, visando o aprimoramento das políticas públicas praticadas pelo Estado, o que resulta na oferta de serviços públicos de melhor qualidade à sociedade.

**Palavras-chave:** Controle Externo; Auditoria Governamental; Auditoria Operacional; Monitoramento; Estado de Santa Catarina.

**Linha Temática:** Outros temas relevantes em contabilidade.



## 1 Introdução

O controle externo na gestão pública é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), conforme preconiza a organização administrativa pública brasileira. Além disso, a Carta Magna prevê vários mecanismos aptos a controlar a gestão pública, considerando as várias áreas de conhecimento, quais sejam, fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Nesse contexto de controle da administração pública, tem-se auditorias governamentais realizadas pelo Tribunal de Contas com ênfase, nesse artigo, nas auditorias operacionais e, respectivos, monitoramentos. As auditorias operacionais são utilizadas pelas entidades fiscalizadoras como meio para controlar as políticas públicas praticadas pelo gestor público. Elas podem ser definidas como o conjunto de técnicas aptas a avaliar a gestão pública, considerando os processos utilizados e resultados obtidos com a aplicação de recursos públicos. Consiste em uma ferramenta essencial para controle da atividade estatal (Chaves, 2010).

Na década de 1980, o Tribunal de Contas da União (TCU) iniciou realização de auditorias operacionais, com o escopo de avaliar os resultados alcançados por programas, projetos, atividades, órgãos e entidades da administração pública. Tratava-se de uma tendência internacional que foi implementada no país. Em 1995, houve a execução do Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos, ocasião em que a corte diversificou suas áreas de atuação, passando a elaborar novos métodos para avaliar programas e projetos governamentais por meio de auditorias operacionais visando o aprimoramento das políticas públicas praticadas (TCU, 1998).

Nesse contexto, a presente pesquisa tem como objetivo analisar as deliberações de auditorias operacionais encerradas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina relativas ao Executivo Estadual. Para tanto, utilizaram-se relatórios finais de auditorias operacionais e seus monitoramentos que foram encerradas até dezembro de 2020, após a realização de 2 ou 3 monitoramentos.

A pesquisa busca a verificação dos resultados das auditorias operacionais, por meio da aferição do percentual de implementação das deliberações propostas (determinações ou recomendações) pela entidade fiscalizadora dirigidas ao poder executivo estadual. Além disso, busca-se identificar as recomendações que deixaram de ser atendidas ou que foram parcialmente atendidas pelo gestor público.

As evidências da pesquisa são relevantes para a compreensão da sociedade quanto à quantidade e qualidade dos serviços prestados, bem como para os órgãos de controle externo quanto à realização de medidas corretivas de acordo com as recomendações propostas. Por sua vez, a pesquisa também contribui para o executivo estadual no que tange à identificação de necessidades de aprimoramento na execução de políticas públicas, visto que o referido aprimoramento pode ser alcançado com a interação construtiva entre os diferentes órgãos de controle externo e interno.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Controle externo

Na antiguidade grega surgiram as bases teóricas iniciais para a “tripartição de Poderes”, segundo a qual se defendia a existência de três funções distintas, a função de editar normas gerais, a função administrativa (aplicando a norma) e a função de julgamento (solução de conflitos) (Bonavides, 2019).



A tripartição de poderes, vislumbrada por Aristóteles, foi posteriormente aprimorada por Montesquieu, que inovou defendendo a existência de três órgãos distintos. Cada órgão se relacionando com uma função, havendo autonomia e independência entre eles, evitando-se a concentração de poder nas mãos de um único soberano (Gianturco, 2020).

Para Dimoulis (2008), a separação de poderes tem como objetivos fundamentais preservar a liberdade individual e combater a concentração de poder. Esses objetivos são atingidos pelo consenso de várias autoridades na tomada de decisões e estabelecendo-se mecanismos de fiscalização e responsabilização recíproca entre os poderes, conhecido como mecanismo de “freios e contrapesos”.

No contexto brasileiro, a Constituição Federal de 1988 traz de forma explícita a possibilidade de interpenetração entre os poderes, a ser perfectibilizada com a aplicação desse mecanismo de freios e contrapesos (Lenza, 2019). Em seu artigo 70, a Constituição Federal estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial de entidades da administração, direta e indireta, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder (Constituição da República Federativa do Brasil, 1998).

A organização topográfica do texto constitucional indica que o Tribunal de Contas é órgão técnico que auxilia o Poder Legislativo na função do controle externo, não havendo subordinação entre eles (Lima, 2013). Ademais, Meirelles (2010) elucida que o mecanismo de controle funciona como possibilidade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta de outro.

O controle é dividido em controle interno ou externo. O controle interno é o realizado pelo próprio órgão ou poder controlado, portanto tem atuação interna. Já o controle externo é realizado por poder ou órgão diverso do controlado e atua de forma independente e autônoma em relação a este (Mendes, 2018).

No âmbito estadual, têm-se os Tribunais de Contas Estaduais que desempenham o exercício do controle externo das unidades gestoras sob jurisdição do respectivo Tribunal. As ações de Controle Externo são alinhadas ao planejamento estratégico e às diretrizes de atuação do controle Externo. Os Tribunais de Contas Estaduais são responsáveis pela avaliação da prestação de contas dos estados e municípios, bem como de entidades utilizam recursos públicos oriundos desses governos.

No Estado de Santa Catarina, a Constituição Estadual, em seu artigo 58, prevê que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração pública será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (Constituição do Estado de Santa Catarina, 1989). Em seu artigo. 59, também estabelece que o controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado.

A competência do Tribunal de Contas Estadual está delimitada no artigo 59, que discorre nos seus incisos sobre a atuação do Tribunal no âmbito estadual. Sublinha-se, em particular, o inciso IV que prevê realização de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (Constituição do Estado de Santa Catarina, 1989).

O Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, no artigo 7, menciona que a fiscalização recairá sobre o Estado, os Municípios e as entidades da administração direta e indireta (Estado de Santa Catarina, 2001). A administração direta trata de um conjunto de órgão públicos que integram as pessoas jurídicas políticas (União, Estados, Distrito Federal e





Municípios) para a execução de atividades administrativas de forma centralizada (Scatolino e Trindade, 2018).

O controle externo, exercido tanto pelos tribunais de contas federal e estaduais, possuem atribuições de auditoria, que auxiliam a efetivação de uma gestão pública de melhor qualidade, aumentando a eficiência na utilização dos recursos públicos. Assim como, beneficiando toda a sociedade com a prestação de serviços públicos mais eficiente.

## 2.2 Auditoria governamental

Segundo o INTOSAI 100 (2013, p. 3), a auditoria do setor público seria “[...] um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos”.

Para Chaves (2010, p. 18), a auditoria pública representa:

[...] o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

A auditoria do setor público tem entre seus principais objetivos fornecer aos órgãos envolvidos informações e avaliações independentes e objetivas sobre a gestão e o desempenho das ações públicas da administração direta e indireta. Os principais tipos de auditoria do setor público são: auditoria financeira, auditoria operacional e auditoria de conformidade (INTOSAI 100, 2013).

A auditoria financeira está focada em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. Já Auditoria operacional busca verificar se as intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade. Por sua vez, a auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Para fins deste estudo, tem-se ênfase na auditoria operacional e monitoramento.

### 2.2.1 Auditoria operacional

A auditoria operacional é definida como o “exame independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento” (INTOSAI 300, 2013, p. 2).

A auditoria operacional foi conceituada como o instrumento disponível para avaliar os programas, projetos e atividades dos órgãos ou entidades que integram a Administração Pública. Essa avaliação recai sobre aspectos da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade e, ao final, se obtém conclusões acerca do aperfeiçoamento dessas ações, com a respectiva otimização da aplicação dos recursos públicos (Estado de Santa Catarina, 2020).

O principal objetivo dessa auditoria é fomentar a governança econômica, efetiva e eficaz,



contribuindo para a *accountability* e transparência no setor público (INTOSAI 300, 2013, p. 2). Além disso, a auditoria operacional se caracteriza como um mecanismo essencial para gestão adequada, pois não se limita apenas aos aspectos formais, preocupa-se com a qualidade da administração.

Acerca dos procedimentos de auditoria operacional, o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010) esclarece que o processo se inicia com a escolha dos temas. Feita essa seleção, inicia-se a fase de elaboração do projeto de auditoria com base no planejamento elaborado. O Projeto tem como objetivo detalhar as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a auditoria.

Após a fase de planejamento, tem-se a fase de execução, na qual é realizada a coleta de dados e a análise das informações para elaboração do relatório com os achados da auditoria e as conclusões. Esse relatório deve conter uma seção específica dedicada para a propostas de encaminhamento de recomendações. Cabe ressaltar que na proposta de encaminhamento deve conter as “deliberações (recomendações, determinações ou ciência) que a equipe de auditoria demonstra serem necessárias e que contribuirão para sanar deficiências relevantes identificadas pela auditoria” (TCU, 2020b, p. 135)

O Manual de Auditoria Operacional do TCU (2020), não traz uma diferenciação entre recomendação ou determinação, sendo omissos quanto a esses conceitos. Entretanto, o TCU, na Resolução n. 315, de 22 de abril de 2020, estabelece que as determinações são deliberações de natureza mandamental, impondo ao destinatário a adoção de providências concretas com a finalidade de prevenir, corrigir irregularidade, remover seus efeitos ou abster-se de executar atos irregulares, no prazo fixado pela entidade fiscalizadora.

Por outro lado, as deliberações de natureza colaborativa ou recomendações são definidas com oportunidades de melhoria para as entidades, com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão ou dos programas e ações públicas (TCU, 2020a). Em consonância, o Tribunal de Contas de Santa Catarina, na Resolução n. 79, de 06 de maio de 2013, salienta que as determinações devem ser utilizadas para correção de atos e procedimentos, quando constatada infração à norma legal, regulamentar ou contrato e as recomendações devem ser utilizadas para aperfeiçoar o objeto auditado, bem como otimizar a aplicação dos recursos públicos (Estado de Santa Catarina, 2013a).

Após o encerramento do trabalho de auditoria operacional, tem-se o monitoramento, no qual é realizado o efetivo acompanhamento pela entidade fiscalizadora quanto à implementação das deliberações propostas no relatório final da auditoria.

## 2.2.2 Monitoramento

O monitoramento é a etapa que analisa se ações adotadas pela entidade auditada estão de acordo com as deliberações propostas em conformidade com o plano de ação elaborado pelo gestor público. Os procedimentos de monitoramento devem se restringir aos apontamentos da auditoria operacional e devem avaliar em que medida a entidade auditada deu respostas às constatações e às recomendações do órgão auditor (Fleischmann, 2019).

Os procedimentos de monitoramento não podem ser limitados à verificação do cumprimento das deliberações. Ele deve averiguar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável (TCU, 2020b). Logo, é preciso acompanhar o cumprimento das determinações definidas no relatório de auditoria e verificar se os achados indicados foram sanados pelos gestores. Todas essas ações compõem a



etapa de monitoramento das auditorias operacionais (Lisboa, 2019).

Para verificação adequada do cumprimento das deliberações, estima-se que seja necessário a realização de dois ou três monitoramento. Ainda, recomenda-se que o processo de monitoramento seja encerrado em até 3 anos da elaboração do relatório final da auditoria operacional (TCU, 2010). A partir do encerramento dos monitoramentos, tem-se a elaboração do relatório final da auditoria realizada.

Os relatórios de monitoramento são documentos autônomos e devem conter informações suficientes para que sejam compreensíveis sem a análise de outros documentos, tais como relatório da auditoria operacional ou relatórios de outros monitoramentos. Nele, os auditores devem classificar as deliberações, segundo o percentual de implementação, conforme mostra a Tabela 1.

Tabela 1

**Classificação da avaliação do cumprimento das determinações e da implementação das recomendações**

| Classificação                    | Descrição  |
|----------------------------------|--|
| Implementada                     | Quando o problema apontado pela auditoria e objeto da deliberação proposta foi solucionado por meio de providências incorporadas às atividades regulares do objeto auditado. |
| Não implementada                 | Quando o problema apontado pela auditoria e objeto da deliberação proposta não foi solucionado.  |
| Parcialmente implementada        | Quando o gestor considerou concluídas as providências referentes à implementação da deliberação, sem implementá-la totalmente;   |
| Em implementação                 | Se há evidências de que existem ações em curso no sentido de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria e que deram origem à deliberação proposta.              |
| Não mais aplicável (prejudicada) | Em razão de mudanças de condição ou de superveniência de fatos que tornem inexecutável a implementação da deliberação.   |

**Fonte:** Adaptado TCU (2010).

Cabe observar que a classificação apresentada no Quadro 1, quando a deliberação for uma determinação, deve-se substituir os termos “implementada” e “em implementação” por “cumprida” e “em cumprimento” (TCU, 2010).

A etapa de monitoramento permite aos órgãos fiscalizadores o acompanhamento do desempenho do objeto auditado e a identificação de dificuldades encontradas pelo gestor para resolver os problemas apontados (Lima, 2008). Essa etapa também traz transparência em relação às informações auditadas e à atuação dos envolvidos no processo de auditoria operacional, bem proporciona o acompanhamento da sociedade sobre a gestão pública e desempenho de gestores públicos.

### 3 Metodologia da Pesquisa

Para analisar as deliberações de auditorias operacionais encerradas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina relativas ao Executivo Estadual, realiza-se uma pesquisa de natureza descritiva, com abordagem qualitativa, por análise documental dos relatórios de auditoria operacional e seus respectivos monitoramentos.

A natureza do objetivo de pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois possui a finalidade de descrever aspectos de resultados de auditorias operacionais na administração direta do estado de Santa Catarina. Segundo Martins e Lintz (2007), a pesquisa descritiva visa a descrição de aspectos ou comportamentos de uma determinada população, no intuito de estabelecer relações





entre variáveis e fatos.

A abordagem do problema de pesquisa é qualitativa, uma vez que o observa as características dos resultados de auditorias operacionais quanto ao cumprimento das deliberações emanadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. De acordo com Martins e Lintz (2007), a pesquisa qualitativa busca entender comportamentos ou características de determinada situação e ainda identificar relações, causas, significados ou categorias para a compreensão do fenômeno.

O método de pesquisa é o estudo de caso na administração direta do estado de Santa Catarina. Para Martins e Lintz (2007), o estudo de caso é um estudo intensivo de uma unidade social, no intuito de permitir seu amplo e detalhado conhecimento, bem como perceber relações literais diretas entre os resultados encontrados.

A técnica de coleta de dados é pesquisa documental, pois foram utilizados relatórios de auditoria operacional do 2004 a 2020, disponíveis em meio eletrônico no *site* Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, em 03 de agosto de 2021. Segundo Gil (2002), a pesquisa documental tem por objetivo reunir, classificar e analisar documentos da temática em estudo, visto que ainda não receberam um tratamento analítico para análise e compreensão do fenômeno investigado.

No período de 2004 a 2020 o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina realizou 55 auditorias operacionais, que se desdobraram em mais 64 relatórios de monitoramentos. Tendo em vista a limitação de analisar as auditorias operacionais incidentes na administração direta do executivo estadual, foram selecionados 16 processos de auditorias operacionais, com os seus respectivos relatórios finais e de monitoramentos.

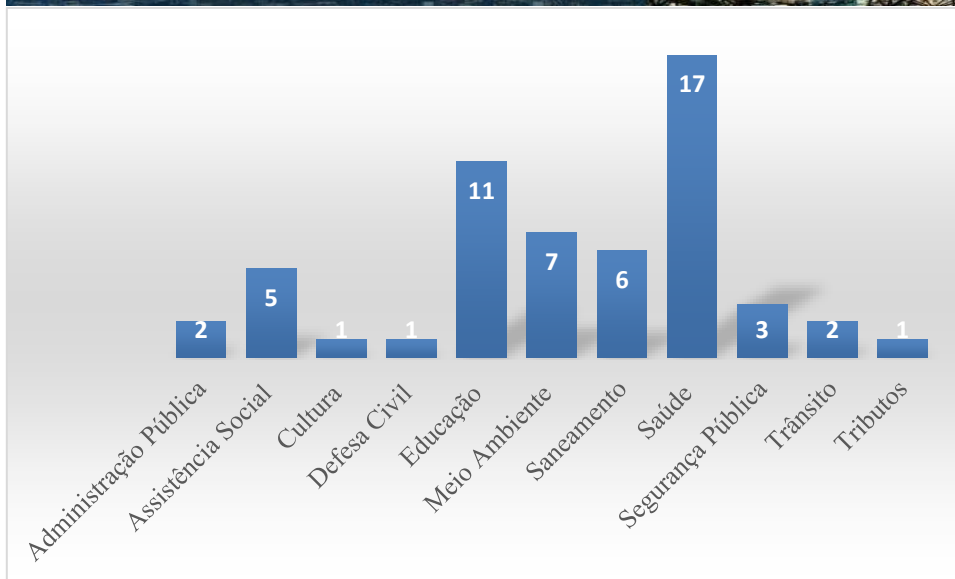
A análise dos dados considerou as auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, com foco na implementação pelo Executivo Estadual das ações propostas pela entidade auditora. A análise teve por base a classificação da avaliação do cumprimento das determinações e da implementação das recomendações, conforme o Tabela 1 (TCU, 2010). Os dados foram categorizados de acordo com a classificação e quantificados para fins de apuração da frequência percentual de implementação das ações propostas pela entidade fiscalizadora

## 4 Análise e Discussão Resultados

### 4.1 Auditoria operacional em Santa Catarina

O Tribunal de Contas de Santa Catarina iniciou a realização de auditorias operacionais no ano de 2002. Nesse ano houve a oferta do curso de *“Auditoria de Gestão no Setor Público”*, que capacitou os auditores fiscais de controle externo do estado para atuarem na área de auditoria operacional. Em seguida, no ano de 2007, O Tribunal de Contas criou uma diretoria específica para realizar auditorias operacionais (Fleischmann, 2019).

No período de 2004 a 2020, o Tribunal de Contas de Santa Catarina realizou 55 auditorias operacionais. Essas auditorias podem ser classificadas em diversas áreas de abrangência, tanto na administração direta quanto na indireta.



**Figura 1.** Área de abrangência das auditorias operacionais  
 Fonte: Elaborado pelos autores.

Do total de 55 auditorias, 16 foram realizadas na administração direta, ou seja, o executivo estadual. As demais foram direcionadas para fiscalizar as políticas públicas implementadas por prefeituras (31), administração indireta (6), sociedade de economia mista (1) e Tribunal de Justiça (1). As temáticas tratadas nas auditorias operacionais que recaíram sobre a administração direta estão evidenciadas na Tabela 2.

Tabela 2  
**Auditorias operacionais que incidiram sobre a administração direta estadual**

| Cod. | Ano  | Assunto   | Deliberações | Último Relatório |
|------|------|---|--------------|------------------|
| 1    | 2007 | Programa de Medicamentos de Dispensação Excepcional.  | 53           | PMO-09/00378123  |
| 2    | 2008 | Serviço de Atendimento Móvel de Urgência – SAMU/SC.   | 59           | PMO-16/00167974  |
| 3    | 2008 | Ações de Formação Continuada de Professores do Ensino Fundamental da Rede Pública do Estado de Santa Catarina.  | 17           | PMO-10/00610109  |
| 4    | 2009 | Fundo de Estadual de Incentivo à Cultura – FUNCULTURAL  | 38           | RLA 08/00544471  |
| 5    | 2010 | Transporte Escolar Público da Secretaria de Estado da Educação.   | 5            | PMO-11/00688312  |
| 6    | 2011 | Estratégia Saúde da Família - Secretaria de Estado da Saúde e município de Biguaçu.   | 5            | PMO-12/00457371  |
| 7    | 2011 | Hospital Regional Hans Dieter Schmidt HRHDS.  | 6            | PMO-15/00643650  |
| 8    | 2013 | Avaliar o sistema prisional do Estado de Santa Catarina.  | 7            | PMO 17/00667383  |
| 9    | 2014 | Sistema de Pontuação e Processos de Suspensão do Direito de Dirigir.  | 7            | PMO-17/00349683  |
| 10   | 2014 | Avaliar o Ensino Médio oferecido pela Secretaria de Estado da Educação, nos aspectos referentes aos profissionais do magistério, gestão, financiamento, | 35           | PMO-17/00430103  |





|    |      |   |    |                   |
|----|------|---|----|-------------------|
|    |      | infraestrutura das escolas, cobertura e qualidade do serviço.   |    |                   |
| 11 | 2015 | Avaliar o modelo de regionalização adotado pelo Governo do Estado, por meio das Secretarias de Desenvolvimento Regionais. | 18 | RLA-13/00579916   |
| 12 | 2015 | Avaliar a assistência ao idoso no Estado, por meio da Secretaria de Estado da Assistência Social, Trabalho e Habitação.   | 27 | PMO 21/00057345   |
| 13 | 2015 | Auditoria Operacional para avaliar as ações governamentais de prevenção, mitigação e preparação aos desastres naturais.   | 32 | RLA-14/00338236   |
| 14 | 2015 | Avaliar a qualidade dos serviços de atenção básica oferecidos em Unidades Básicas de Saúde (UBS).                         | 18 | PMO-19/00151798   |
| 15 | 2018 | Levantar os principais aspectos do feminicídio em Santa Catarina, bem como seu custo para a sociedade.                    | 5  | RLA 18/01156694   |
| 16 | 2019 | Lara levantar a Dívida do Estado na Saúde.  | 27 | RLA – 17/00850315 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Das 16 auditorias operacionais do executivo estadual, têm-se: a) 6 (seis) ainda não passaram pelo primeiro monitoramento, sendo publicado apenas o relatório final da auditoria; b) 4 já passaram pelo primeiro monitoramento e estão aguardando o prazo necessário para a realização do segundo monitoramento; e c) 6 auditorias foram encerradas até o dezembro de 2020, após a realização de 2 ou 3 monitoramentos.

As auditorias operacionais trataram sobre temáticas variadas, alcançando áreas como a administração pública, cultura, assistência social, defesa civil, educação, saúde, segurança pública e trânsito. A maior atuação foi na área da saúde, visto que foram realizadas 6 auditorias operacionais em diversas áreas, tais como: atendimento de emergência, dívida do estado, gestão hospitalar, entre outras. Por sua vez, a área da educação foi a segunda maior área de interesse, com a realização de 3 auditorias operacionais, destacando-se a infraestrutura oferecida aos alunos e professores.

As 16 auditorias realizadas resultaram em 130 determinações e 229 recomendações nos relatórios finais das auditorias. Para fins desta pesquisa, o objeto de análise foram os relatórios finais de 6 auditorias operacionais e seus monitoramentos que foram encerradas até dezembro de 2020.

## 4.2 Auditorias operacionais encerradas

De acordo com o objeto de estudo, foram selecionados 6 relatórios de auditoria operacional relativas ao poder executivo estadual encerradas até dezembro 2020 que tiveram 145 deliberações, conforme mostra a Tabela 3.

Tabela 3  
Auditorias operacionais encerradas até dezembro de 2020

| Processo        | Área  | Assunto  | Deliberações     |
|-----------------|-------|--|------------------|
| PMO-09/00378123 | Saúde | Processo de Monitoramento - Verificação do cumprimento da Decisão nº 1906/2007, exarada no | 24 determinações |

ORGANIZAÇÃO





|                 |          |  |                  |
|-----------------|----------|--|------------------|
|                 |          | Processo AOR 07/00373373 – Auditoria Operacional no Programa de Medicamentos de Dispensação Excepcional (PMDE), com abrangência do exercício de 2007 (Estado de Santa Catarina, 2012).   | 29 recomendações |
| PMO-10/00610109 | Educação | Processo de Monitoramento - Verificação do cumprimento da Decisão nº 1088/2009 exarada no Processo RLA nº 08/00640004 - Auditoria Operacional sobre a ação de formação continuada de professores do ensino fundamental da rede pública estadual - PROMOEX/IRB (Estado de Santa Catarina, 2013b). | 4 determinações  |
|                 |          |  | 13 recomendações |
| PMO-11/00688312 | Educação | Terceiro monitoramento da Auditoria Operacional nos serviços de transporte escolar prestados pelo Estado e Municípios Catarinenses (Estado de Santa Catarina, 2014a).  | 1 determinações  |
|                 |          |  | 4 recomendações  |
| PMO-12/00457371 | Saúde    | Monitoramento das ações desenvolvidas na Estratégia Saúde da Família pela Secretaria de Estado da Saúde (Estado de Santa Catarina, 2014b).   | 0 determinações  |
|                 |          |  | 5 recomendações  |
| PMO-16/00167974 | Saúde    | Terceiro monitoramento da auditoria operacional no Serviço Móvel de Urgência (SAMU) (Estado de Santa Catarina, 2017a).   | 32 determinações |
|                 |          |  | 27 recomendações |
| PMO-15/00643650 | Saúde    | 2º Monitoramento relativo à Auditoria Operacional realizada Hospital Regional Hans Dieter Schmidt, no exercício de 2010 (Estado de Santa Catarina, 2017b).   | 2 determinações  |
|                 |          |  | 4 recomendações  |
| Total           |          |  | 145 deliberações |

Fonte: Elaborado pelos autores.

A auditoria operacional nas ações de formação continuada de professores do ensino fundamental da rede pública do Estado de Santa Catarina teve início em 2008 e foram realizados dois monitoramentos, um em 2012 e outro em 2013. Já a auditoria operacional no transporte escolar público da Secretaria de Estado da Educação ocorreu em 2010, sendo realizados três monitoramentos (2012, 2013 e 2014).

A auditoria operacional no Programa de Medicamentos de Dispensação Excepcional, com início em 2007, passou por dois monitoramentos, o primeiro em 2011 e o segundo em 2012. Em 2008 foi realizada a auditoria operacional no Serviço de Atendimento Móvel de Urgência – SAMU/SC, sendo realizados mais três monitoramentos (2011, 2014 e 2017).

A auditoria operacional sobre a Estratégia Saúde da Família foi realizada em 2011 e seus dois monitoramentos ocorreram em 2012 e 2014. Por fim, a auditoria sobre o Hospital Regional Hans Dieter Schmidt ocorreu em 2011, sofrendo mais dois monitoramentos, o primeiro em 2013 e segundo em 2017.

As 6 auditorias operacionais tiveram 145 deliberações propostas nos relatórios finais de auditoria classificados como 63 determinações e 82 recomendações. As discussões dessas deliberações são apresentadas a seguir.

#### 4.2.1 Determinações

Nas determinações formalizadas pela entidade fiscalizadora, constatou-se que: a) 5 (8%) foram consideradas prejudicadas, pois não puderam ser cumpridas em razão de fato novo, jurídico (alteração legal) ou fático (mudança de realidade) que desobrigou o gestor ao cumprimento; b) 9 (14%) determinações foram classificadas como parcialmente cumprida, pois não houve



cumprimento pleno da legislação, embora tenha havido melhorias; c) 7 (11%) determinações foram classificadas como não cumprida, visto que o gestor não cumpriu a legislação em sua plenitude; e d) 42 (67%) determinações foram atendidas, cumprindo o gestor a legislação em sua plenitude.

Considerando as determinações que foram classificadas como cumpridas parcialmente, têm-se 9 determinações (14%). Na área da Educação, assevera-se a solicitação para definir critérios de seleção de professores para participação em cursos de capacitação e o incremento os valores globais repassados aos municípios que efetuam o transporte escolar dos alunos matriculados na rede estadual de ensino. Essa determinação consta na auditoria operacional que trata dos serviços de transporte escolar prestados pelo Estado.

Na área da saúde, a auditoria operacional sobre o Programa de Medicamentos de Dispensação Excepcional com determinações para: a) conceder a medicação somente nos processos de pacientes que apresentem toda a documentação exigida; b) exigir que o local das farmácias dos Centros de Custo atenda as condições sanitária mínimas; c) capacitação dos profissionais para utilizar o sistema do programa de medicamentos, também foram classificadas como parcialmente cumpridas.

No mesmo sentido, na auditoria operacional no Serviço Móvel de Urgência (SAMU) as determinações para: a) realizar avaliação acerca dos profissionais capacitados e dos profissionais capacitadores, b) realizar a gravação de todas as comunicações efetuadas via rádio e telefone das salas de regulação, c) fazer a adequação dos almoxarifados de medicamentos das Centrais de Regulação e das Bases Descentralizadas à legislação sanitária; garantir a segurança dos profissionais e ambulâncias.

Sob outra perspectiva, 07 determinações (11%) foram classificadas como não cumpridas. Nas auditorias voltadas para área da Educação, salienta-se a auditoria operacional sobre a ação de formação continuada de professores do ensino fundamental da rede pública estadual no que se refere à solicitação de realização de um mapeamento periódico das necessidades de capacitação dos professores, bem como a priorização de participação nos cursos de capacitação daqueles professores com pior desempenho e maior necessidade de capacitação.

Além dessas, na área da Saúde, na auditoria operacional sobre o Programa de Medicamentos de Dispensação Excepcional, que tinha como objetivo verificar a disponibilização de medicamentos de elevado valor unitário à população, foram consideradas como não cumprida as seguintes determinações: a) os veículos que transportem medicamentos estejam de acordo com a legislação; b) distribuição e o transporte de medicamentos somente por pessoas devidamente autorizadas e identificadas e que tenham treinamento específico para o transporte desses medicamentos.

Na auditoria operacional no Serviço Móvel de Urgência (SAMU) apenas não houve o cumprimento da determinação para o fornecimento de refeições junto às unidades onde trabalham os profissionais do SAMU. Por sua vez, a auditoria operacional realizada no Hospital Regional Hans Dieter Schmidt, todas as determinações foram classificadas como não cumpridas, a saber: a) cadastrar e registrar todos os equipamentos existentes nas salas cirúrgicas fechadas; b) providenciar a contratação de enfermeiros e técnicos de enfermagem.

#### 4.2.2 Recomendações

No que concerne às recomendações formalizadas pela entidade fiscalizadora, observou-se que a) 6 (7%) foram consideradas prejudicadas, visto que não puderam ser implementadas em razão de fato novo que desobrigou o gestor; b) 11 (13%) foram classificadas como parcialmente





implementada, pois apesar de ser constatada algumas melhorias de desempenho, ainda não houve a plena implementação da recomendação; c) 7 (9%) foram classificadas como não implementada, já que não houve constatação de melhoria no desempenho; e d) 58 (71%) foram atendidas, implementando o gestor a medida em sua plenitude.

Tendo em vista as recomendações que foram classificadas como parcialmente implementadas, têm-se 11 recomendações (13%). Na área da educação, destaca-se as recomendações sobre a ação de formação continuada de professores do ensino fundamental, no sentido de consultar o professor e a escola no processo de planejamento dos cursos de capacitação e a consulta ao professor sobre suas necessidades pedagógicas para planejar os cursos de capacitação.

Na auditoria operacional que trata dos serviços de transporte escolar prestados pelo Estado acentua-se que a Secretaria da Educação incluiu no sistema (SISGESC) os campos de solicitação do transporte escolar, entretanto deixou de atender o campo “motivo” da não utilização.

Na área da Saúde, as recomendações parcialmente implementadas estão relacionadas com: a) controle de estoque nos Centros de Custo (Auditoria Medicamentos de Dispensação Excepcional) e b) readequação do espaço físico do centro cirúrgico do Hospital Regional Hans Dieter Schmidt, a fim de aproveitar a estrutura das suas salas cirúrgicas que permanecerão desativadas.

Na auditoria incidente no Serviço Móvel de Urgência (SAMU) houve recomendações para a) realizar a identificação das chamadas em espera; b) fazer cópia de segurança dos registros e gravação de voz; c) continuar a integração física das Centrais 190, 192 e 193; d) estipular jornada diária de trabalho não excedente a 06 (seis) horas para atender o previsto no Plano Estadual de Atenção às Urgências, todas classificadas como parcialmente implementadas.

A auditoria incidente sobre as ações desenvolvidas na Estratégia Saúde da Família pela Secretaria de Estado da Saúde, verificou-se que houve recomendações para elaborar um planejamento para cumprir o programa anual de inspeção para monitoramento periódico nos Municípios abrangidos pela Estratégia de Saúde da Família. O foco está no aumento da oferta de vagas para atendimento especializado (consultas e exames) referenciados pelos municípios, estabelecendo metas de redução da fila e do tempo de espera a níveis aceitáveis e considerando as especificidades de cada especialidade.

Por outro lado, nas recomendações classificadas como não implementadas, observou-se um total de 07 recomendações (9%). Na área da Educação, a auditoria operacional que versa sobre a formação continuada de professores do ensino fundamental realizou as seguintes recomendações: a) realização de um diagnóstico e um mapeamento da real situação dos profissionais da educação e a consequente hierarquização das necessidades de aperfeiçoamento profissional pela Secretaria da Educação; b) estabelecimento de critérios de distribuição de vagas considerando o princípio da equidade, visando à redução das desigualdades sociais e regionais e c) elaboração e armazenamento do relatório gerencial das avaliações dos cursos, todas classificadas ao final como não implementadas.

No âmbito das políticas públicas voltadas à área da Saúde, as recomendações para que a Secretaria de Estado da Saúde assumisse a responsabilidade pela distribuição dos medicamentos aos Centros de Custo, realizando processo licitatório para contratação de empresa especializada (Auditoria Medicamentos de Dispensação Excepcional) e a criação de um plano para expansão da frota de ambulâncias no Serviço Móvel de Urgência, também foram consideradas como não implementadas.

Na auditoria realizada no Hospital Regional Hans Dieter Schmidt, a recomendação foi para



averiguar o cumprimento da jornada de trabalho pelos médicos para adequação entre as horas previstas na escala e as horas efetivamente trabalhadas.

## 5 Conclusão

O controle externo incidente sobre a gestão pública tem entre seus objetivos, entre outros, controlar a utilização e aplicação dos recursos públicos. A utilização mais eficiente dos recursos acarreta uma significativa melhora na qualidade do serviço público oferecido a sociedade, que ao final se beneficia das medidas fiscalizatórias. Desse modo, a pesquisa teve por objetivo analisar as deliberações de auditorias operacionais encerradas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina relativas ao Executivo Estadual.

Os resultados da pesquisa mostraram que 42 (67%) determinações formalizadas pelo Tribunal de Contas foram classificadas como cumpridas pelo Executivo Estadual. Por sua vez, 48 (71%) recomendações foram classificadas como implementadas. Diante dos achados, conclui-se que o percentual de implementação das deliberações pelo poder Executivo Estadual relativas às auditorias operacionais encerradas atinge um patamar aproximado de 70%, revelando uma efetiva interação entre os entes envolvidos, visando o aprimoramento das políticas públicas praticadas pelo Estado, o que resulta na oferta de serviços públicos de melhor qualidade à sociedade.

Por outro lado, cabe ressaltar que algumas deliberações foram classificadas como não atendidas e que, portanto, não podem ser ignoradas pelo gestor público, como por exemplo o controle do cumprimento de jornada de trabalho de servidores, o repasse de valores para o transporte escolar, limitação de jornada de trabalho em atendimento de emergência entre outros.

Outro destaque que merece atenção é o tempo de conclusão do trabalho de auditoria operacional e seus respectivos monitoramentos, visto que entre a divulgação do relatório da auditoria operacional e o último monitoramento, tem-se tempo médio de aproximadamente 05 anos, nas auditorias operacionais investigadas. Cabe observar que o manual sobre auditoria operacional elaborado pelo TCU faz a recomendação para que os monitoramentos sejam concluídos em até 03 anos.

Considerando as auditorias operacionais analisadas nessa pesquisa, constata-se que apenas a auditoria na Estratégia Saúde da Família foi concluída em 03 anos. Essa auditoria teve início no ano de 2011 e seus dois monitoramentos ocorreram nos anos de 2012 e 2014. No lado oposto, a auditoria no Serviço Móvel de Urgência (SAMU) iniciou no ano de 2008 e encerrou os trabalhos no ano de 2017, totalizando prazo de 9 anos para conclusão.

O prazo elevado para a conclusão dos trabalhos de auditoria pela entidade fiscalizadora pode favorecer a distorção dos resultados, uma vez que o objeto das auditorias operacionais é a realidade encontrada na execução das políticas públicas se modifica com o transcorrer do tempo, o que influencia na averiguação dos resultados e no aprimoramento das políticas públicas e na qualidade dos serviços prestados.

Ademais, no período investigado (2004 a 2020) teve apenas 6 auditorias operacionais encerradas. Esse número demonstra um baixo rendimento na conclusão dos trabalhos de auditoria e sinaliza que a utilização dos mecanismos de controle externo foi forma eventual, não sistematizada e pouco abrangente.

Por fim, sugere-se para pesquisas futuras: a) a continuidade do tema de pesquisa, pois a implementação das deliberações propostas se refere a execução de políticas públicas que podem sofrer alterações ao longo do tempo e b) a realização de pesquisa similar com os executivos municipais



e outras entidades.

## Referências

Bonavides. P. (2019). *Ciência Política* (26a ed). São Paulo: Malheiros.

Chaves, R. S. (2010). *Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU*. Curitiba: Juruá.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm).

Constituição do Estado de Santa Catarina de 1989. Recuperado de [http://leis.alesec.sc.gov.br/html/constituicao\\_estadual\\_1989.html](http://leis.alesec.sc.gov.br/html/constituicao_estadual_1989.html).

Dimoulis, D. (2008). *Significado e atualidade da separação dos poderes*. Belo Horizonte: Fórum.

Estado de Santa Catarina. (2001). Resolução TC n. 06/2001: Regimento interno do Tribunal de Contas de Santa Catarina. Florianópolis, SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Recuperado de [https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/regimento\\_interno\\_consolidado\\_08112018.pdf](https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/regimento_interno_consolidado_08112018.pdf)

Estado de Santa Catarina. (2012). Relatório n. 19/2012: Processo de Monitoramento - Verificação do cumprimento da Decisão nº 1906/2007, exarada no Processo AOR 07/00373373 – Auditoria Operacional no Programa de medicamentos de Dispensação Excepcional (PMDE), com abrangência do exercício de 2007. Florianópolis, SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Recuperado de [https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/Relatorio\\_DAE\\_19\\_2012\\_Medicamentos\\_2\\_Monitoramento\\_0\\_0.pdf#overlay-context=](https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/Relatorio_DAE_19_2012_Medicamentos_2_Monitoramento_0_0.pdf#overlay-context=)

Estado de Santa Catarina. (2013a). Resolução TC n. 79/2013: dispõe sobre a fiscalização por meio de auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Florianópolis, SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Recuperado de [http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis\\_normas/resolucao\\_n\\_79-2013\\_consolidada.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/resolucao_n_79-2013_consolidada.pdf)

Estado de Santa Catarina. (2013c). Relatório n. 32/2013: Processo de Monitoramento - Verificação do cumprimento da Decisão nº 1088/2009 exarada no Processo RLA nº 08/00640004 - Auditoria Operacional sobre a ação de formação continuada de professores do ensino fundamental da rede pública estadual - PROMOEX/IRB. Florianópolis, SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Recuperado de [https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/Relat%C3%B3rio%20DAE%2032%202013%202%20C2%BA%20PMO%20Capacita%C3%A7%C3%A3o%20de%20Professores\\_1.pdf#overlay-context=file/56897](https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/Relat%C3%B3rio%20DAE%2032%202013%202%20C2%BA%20PMO%20Capacita%C3%A7%C3%A3o%20de%20Professores_1.pdf#overlay-context=file/56897)





- Estado de Santa Catarina. (2014a). Relatório n. 021/2014: Terceiro monitoramento da Auditoria Operacional nos serviços de transporte escolar prestados pelo Estado e Municípios Catarinenses.
- Florianópolis, SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Recuperado de [https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/Relatorio\\_terceiro\\_monitoramento\\_Transporte\\_Escolar\\_Sec\\_Educa%C3%A7%C3%A3o\\_0.pdf#overlay-context=file/56897](https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/Relatorio_terceiro_monitoramento_Transporte_Escolar_Sec_Educa%C3%A7%C3%A3o_0.pdf#overlay-context=file/56897)
- Estado de Santa Catarina. (2014b). Relatório n. 010/2014: Monitoramento das ações desenvolvidas na Estratégia Saúde da Família pela Secretaria de Estado da Saúde.
- Florianópolis, SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Recuperado de [https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/Relatorio\\_Segundo\\_Monitoramento\\_ESF\\_SES\\_0.pdf#overlay-context=](https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/Relatorio_Segundo_Monitoramento_ESF_SES_0.pdf#overlay-context=)
- Estado de Santa Catarina. (2017a). Relatório n. 010/2017: Terceiro monitoramento da auditoria operacional no Serviço Móvel de Urgência (SAMU). Florianópolis, SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Recuperado de <https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/Relat%C3%B3rio%20Final%203%C2%BA%20PMO%20Samu%20Estadual%20com%20Decis%C3%A3o.pdf#overlay-context=>
- Estado de Santa Catarina. (2017b). Relatório n. 01/2017: 2º Monitoramento relativo à Auditoria Operacional realizada Hospital Regional Hans Dieter Schmidt, no exercício de 2010.
- Florianópolis, SC: Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Recuperado de [https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/2%C2%BA\\_PMO\\_Hospital\\_Hans\\_Dieter.pdf#overlay-context=](https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/2%C2%BA_PMO_Hospital_Hans_Dieter.pdf#overlay-context=)
- Estado de Santa Catarina. (2020). Resolução TC n. 0161/2020: Dispõe sobre as Ações de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Recuperado de [https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis\\_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N.%20TC%200161-2020%20CONSOLIDADA.pdf](https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N.%20TC%200161-2020%20CONSOLIDADA.pdf)
- Fleischmann, R. S. (2019). Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. *Revista de Administração Pública*, 53(1):23-44.
- Gianturco, A. (2020). *A Ciência da Política* (3a. ed), Rio de Janeiro: Forense Universitária.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a.ed). São Paulo: Atlas
- Lenza, P. (2019). *Direito constitucional esquematizado* (23a ed). São Paulo: Saraiva, 2019.
- Lima, L. H. (2013). *Controle externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões* (5a ed). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Lima, D. H. (2008). Responsabilização por desempenho e controle externo da Administração Pública. *Revista do TCU*, 111. Recuperado de <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/450>



- Lisboa, S. M (2019). Auditoria operacional com o uso da gestão baseada em atividades (ABM) em organizações públicas: proposições de um método. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 23(2):200-234.
- Martins, G. A., & Lintz, A. (2007). *Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso*. (2a ed). São Paulo: Atlas.
- Scatolino, G. & Trindade, J. (2018). *Manual didático de direito administrativo* (6ª ed.). Salvador: JusPodivm.
- Meirelles. H. L. (2010). *Direito administrativo brasileiro* (36a ed). São Paulo: Malheiros.
- Mendes. G. F. (2018). *Curso de direito constitucional* (13a ed). São Paulo: Saraiva.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (2013). 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, DF: Autor. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15D3169CE015D56CC4DE61545>
- International Organization of Supreme Audit Institutions (2013). ISSAI 100: princípios fundamentais de auditoria do setor público. In Tribunal de Contas da União. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI): princípios fundamentais de auditoria (nível 3). Brasília, DF: Autor. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D9FC883014DA190E2CA47D8&inline=1>
- Tribunal de Contas da União (1998). *Manual de auditoria de desempenho*. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/performance-auditing-manual-1998.htm>
- Tribunal de Contas da União (2010). *Manual de auditoria operacional*. Recuperado de <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14D8D5AA6014D8D8277322DA6>.
- Tribunal de Contas da União (2020a). Resolução nº. 315 de 22 de abril de 2020. Dispõe sobre a elaboração de deliberações que contemplem medidas a serem tomadas pelas unidades jurisdicionadas no âmbito do Tribunal de Contas da União e revoga a Resolução-TCU 265, de 9 de dezembro de 2014. Recuperado de <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/ato-normativo/%22ATO-NORMATIVO-2783%22>
- Tribunal de Contas da União (2020b). *Manual de auditoria operacional*. Recuperado de [https://portal.tcu.gov.br/data/files/11/95/47/41/BFB6B6105B9484B6F18818A8/041218\\_Manual\\_AO%20\\_1\\_.pdf](https://portal.tcu.gov.br/data/files/11/95/47/41/BFB6B6105B9484B6F18818A8/041218_Manual_AO%20_1_.pdf).