

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL
ESAN - ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM REDE
NACIONAL

ITAMAR KIYOSHI DA SILVA KUBO

Elaboração de planos de ação para a realização de auditorias operacionais: uma proposta de aplicação da ferramenta 5W2H

Campo Grande/MS
2019

ITAMAR KIYOSHI DA SILVA KUBO

Elaboração de planos de ação para a realização de auditorias operacionais: uma proposta de aplicação da ferramenta 5W2H

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (Profiap/UFMS), como requisito obrigatório para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Alberto de Barros Aguirre.

Campo Grande/MS
2019

**Dedico este Trabalho de Conclusão Final à minha família
que sempre me apoiou no decorrer deste desafio e
que perderam horas de minha companhia,
mas souberam entender e aguardar o fim desta etapa. Amo vocês.**

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida, pela saúde, e por todas as bênçãos que Ele, bondosamente, tem me concedido ao longo de todos os meus anos de vida.

À minha família que sempre me incentiva e apoia minhas decisões, além de me motivar a nunca desistir.

Ao professor Dr. Alberto de Barros Aguirre, pela orientação, paciência, compreensão e ensinamentos que me oportunizaram crescimento acadêmico, profissional e pessoal.

A todos os Professores e Professoras que ao longo de todo o curso, compartilharam seus conhecimentos.

A todos os amigos que sempre me incentivaram a perseverar na busca pelos meus objetivos.

RESUMO

O presente trabalho teve por proposta desenvolver um estudo de caso para implementação da ferramenta 5W2H nas auditorias operacionais realizadas pela Gerência de Auditoria Operacional, setor responsável pela realização de auditorias dessa natureza no Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE-MS). Este estudo teve início a partir do texto do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU) que prevê que as auditorias operacionais devem ser gerenciadas como projetos; então, surgiu como oportunidade de pesquisa o estudo para analisar a aplicação de ferramentas de gestão de projetos em auditorias dessa natureza. A partir da realidade organizacional estudada, bem como do levantamento bibliográfico realizado, a ferramenta selecionada para estudo foi a 5W2H, uma vez que os referenciais teóricos destacam a sua simplicidade de aplicação e os resultados dela advindos, dentre eles a celeridade, a organização dos trabalhos e a facilidade de acompanhamento das tarefas. Dessa forma, este estudo foi desenvolvido por meio da abordagem qualitativa, sendo um estudo de caso no qual foram adotadas as pesquisas bibliográfica e documental para verificar como implementar a ferramenta 5W2H na elaboração de planos de ação para a realização dos trabalhos de auditoria operacional. O resultado do estudo permitiu concluir que é possível implementar a ferramenta de gestão 5W2H no processo de trabalho de auditoria operacional realizado pelo Tribunal, constituindo-se em um papel de trabalho, sem a necessidade de alterações na estrutura organizacional ou adição de quaisquer custos ao processo. Para isso, constatou-se que é necessária a aprovação do manual de auditoria operacional do TCE-MS, bem como a consolidação de uma Lista de Tarefas que contenha os procedimentos passíveis de serem utilizados em auditoria operacional. Assim, a partir da lista de tarefas, conforme o contexto da auditoria a ser realizada, a equipe elenca quais atividades serão realizadas e, então, as inclui na ferramenta 5W2H.

Palavras-chave: Tribunal de Contas. Auditoria Operacional. Ferramentas de Gestão. 5W2H.

ABSTRACT

The purpose of this study was to develop a case study for the implementation of the 5W2H tool in the performance audits carried out by the Performance Audit Management, responsible for conducting audits of this nature in the Court of Accounts of the State of Mato Grosso do Sul (TCE-MS). From the text of the Performance Audit Manual prepared by the Federal Court of Accounts, which provides that performance audits should be managed as projects; then, the study analyze the application of project management tools in audits of this nature emerged as a research opportunity. Based on the organizational context studied, as well as the bibliographical survey carried out, the tool selected for study was 5W2H, since the theoretical references emphasize its simplicity of application and its results, among them the speed, the organization and the ease of tracking tasks. Thus, this study was developed through the qualitative approach, being a case study in which bibliographical and documentary research was used to verify how to implement the tool 5W2H in the elaboration of action plans for the accomplishment of the performance audit. The result of the study allowed to conclude that it is possible to implement the 5W2H management tool in the performance audit process carried out by the Court, constituting a working paper, without the need for changes in the organizational structure or addition of any costs to the process. For this, it was verified that is necessary to approve the TCE-MS performance audit manual, as well as the consolidation of a Task List that contains the procedures that can be used in performance audit. Thus, from the list of tasks, according to the context of the audit to be done, the team will determine which activities will be performed and then include them in the 5W2H tool.

Keywords: Court of Accounts. Performance Audit. Management Tools. 5W2H.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Divulgação das auditorias operacionais	40
Figura 2 – Ciclo de Auditoria Operacional	42

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Ferramenta 5W2H.....	29
Quadro 2 - Questões de auditoria.....	38
Quadro 3 - Modelo de Matriz de Planejamento	45
Quadro 4 - Metodologias aplicadas em auditorias operacionais no TCE-MS.....	46
Quadro 5 – Modelo de Matriz de Achados	49
Quadro 6 - Procedimentos adotados em auditoria operacional.....	52
Quadro 7 - Procedimentos de auditoria operacional	53
Quadro 8 - Procedimentos de auditoria operacional	56
Quadro 9 – Aplicação da ferramenta 5W2H na fase de execução da auditoria.....	56
Quadro 10 – Atividades a serem executadas durante a elaboração do relatório preliminar	57
Quadro 11 - Aplicação da ferramenta 5W2H na fase de elaboração do relatório de auditoria operacional.....	57

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGEPEN	- Agência Estadual de Administração do Sistema Penitenciário
ATRICON	- Associação dos Membros dos Tribunais de Contas
BPMN	- <i>Business Process Modeling Notation</i>
COVEP	- Coordenadoria das Varas de Execução Penal de Mato Grosso do Sul
GUT	- Gravidade, Urgência e Tendência
LEP	- Lei de Execução Penal
MEC	- Ministério da Educação
MMD-TC	- Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas
NAGs	- Normas de Auditoria Governamental
NÃO	- <i>National Audit Office</i>
OAB	- Ordem dos Advogados do Brasil
PPA	- Plano Plurianual
PMSB	- Plano Municipal de Saneamento Básico
QATC	- Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas
RPPS	- Regimes Próprios de Previdência Social
SANESUL	- Empresa de Saneamento de Mato Grosso do Sul
SED/MS	- Secretaria de Estado de Educação de Mato Grosso do Sul
SES/MS	- Secretaria de Estado de Saúde de Mato Grosso do Sul
Sicogea	- Sistema Contábil-Gerencial Ambiental
TCE-MS	- Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul
TCE-MT	- Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso
TCU	- Tribunal de Contas da União
TQC	- Controle da Qualidade Total

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
1.1	DIAGNÓSTICO DA OPORTUNIDADE DE PESQUISA	13
1.2	OBJETIVOS	16
1.2.1	<i>Objetivo Geral</i>	16
1.2.2	<i>Objetivos Específicos</i>	16
1.3	ESTRUTURA DO TRABALHO	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
2.1	A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL E O FOCO EM RESULTADOS	19
2.2	O TRIBUNAL DE CONTAS DE MATO GROSSO DO SUL E O CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	22
2.3	A AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL: AVALIANDO O DESEMPENHO DA GESTÃO	25
2.4	FERRAMENTA DE GESTÃO 5W2H.....	28
2.4.1	<i>Conceitos</i>	28
2.4.2	<i>Casos práticos da utilização da ferramenta</i>	30
3	METODOLOGIA.....	33
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO	37
4.1	AUDITORIAS OPERACIONAIS NO TCE-MS	37
5	PROPOSTA DE INTERVENÇÃO	51
6	CONCLUSÕES E CONTRIBUIÇÃO.....	60
	REFERENCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

A Administração Pública, por meio da atuação de seus órgãos e agentes públicos, tem a função de atender às necessidades da sociedade nas diferentes áreas, como educação, segurança e saúde. Para que essa atuação seja eficaz, eficiente e efetiva, é necessário que todas as funções administrativas sejam colocadas em prática, quais sejam: planejar, organizar, dirigir e controlar.

Nesse contexto, e com enfoque na função controle, destaca-se a missão constitucional dos tribunais de contas. A eles incumbe, consoante mandamento constitucional, auxiliar o Poder Legislativo no exercício do controle externo dos órgãos e poderes da administração pública direta e indireta no que tange aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial.

No aspecto da realização de auditorias operacionais, a função dos tribunais de contas ultrapassa a análise da conformidade dos atos praticados pelos gestores quanto à obediência aos elementos normativos. Há, dessa forma, uma mudança de paradigma, onde o objetivo principal é verificar o desempenho da gestão quanto ao alcance de resultados satisfatórios e à entrega de bens e serviços com qualidade à sociedade.

Assim, quando se trata de auditoria operacional, os parâmetros para a avaliação da gestão são: economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade. Em outras palavras, não basta verificar se os aspectos legais foram atendidos e que não ocorreram fraudes ou desvios. A análise passa a enfatizar fatores relativos à qualidade do gasto e dos bens adquiridos e serviços contratados, bem como ao alcance de resultados que beneficiem a sociedade. Nessa perspectiva, considera-se, portanto, à medida que as ações do Estado contribuam para a solução de problemas sociais e para a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos.

No caso do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, na estrutura atual, os trabalhos de auditoria operacional têm sido realizados por meio da Gerência de Auditoria Operacional. Este setor está vinculado à Diretoria Geral que, por sua vez, vincula-se à Presidência do Tribunal. A Gerência, portanto, realiza trabalhos direcionados à avaliação do desempenho de órgãos e poderes estaduais e municipais.

Cabe destacar que a execução dos trabalhos de auditoria operacional ocorre seguindo os normativos internos do próprio Tribunal, bem como, as normas nacionais e internacionais aplicáveis à auditoria governamental. No entanto, tendo em vista a constante busca pela qualidade da gestão pública, observa-se a possibilidade de aprimorar os processos de trabalho por meio da aplicação de diferentes ferramentas administrativas, em especial, as utilizadas na

gestão de projetos.

Uma dessas ferramentas é a 5W2H que consiste basicamente em fazer perguntas no sentido de obter as informações primordiais que servirão de apoio ao planejamento de uma forma geral e, portanto, pode ser aplicada em várias áreas de conhecimento (DAYCHOUW, 2007).

Assim, apresentou-se como oportunidade de pesquisa a proposição da implementação da ferramenta 5W2H nos trabalhos referentes às auditorias operacionais realizadas pela Gerência de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul. Isso porque, esta ferramenta demonstrou-se aplicável na identificação das principais atividades que são necessárias para a realização das auditorias operacionais, principalmente, por meio da definição das ações e das responsabilidades de cada integrante na execução das atividades.

Em síntese, pretendeu-se demonstrar a possibilidade de utilizar a ferramenta 5W2H como um instrumento capaz de nortear os trabalhos da equipe de auditoria, fundamentando a elaboração de planos de ação de modo a facilitar a organização, a distribuição e o acompanhamento das tarefas atribuídas a cada um dos membros da equipe, tornando o processo mais célere e proporcionando maior organização e qualidade aos trabalhos.

1.1 DIAGNÓSTICO DA OPORTUNIDADE DE PESQUISA

A Gerência de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul – TCE-MS, executa, dentre outras atribuições, trabalhos de auditoria operacional. Nesta modalidade de auditoria o foco é contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública, a partir do exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais.

Para que seja possível realizar estas auditorias com qualidade, é necessário que os trabalhos sejam planejados e estruturados seguindo parâmetros previamente definidos, capazes de nortear todas as ações a serem colocadas em prática pela equipe auditora.

Sendo assim, o alcance dessa qualidade ocorre, dentre outras formas, por meio do cumprimento das normas aplicáveis à auditoria operacional, que estabelecem padrões mínimos de qualidade a serem obedecidos na realização de auditorias. Seguindo essa premissa, as auditorias realizadas pela Gerência de Auditoria Operacional fundamentam-se nas normas internacionais e brasileiras de auditoria, em especial, as Normas de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

Ademais, é possível aumentar a qualidade das auditorias operacionais por meio da

utilização de textos referenciais que descrevem metodologias e ferramentas capazes de gerenciar e aprimorar trabalhos. É o caso, por exemplo, do Manual de Auditoria Operacional editado pelo Tribunal de Contas da União - TCU, um dos principais documentos referenciais para a realização das auditorias operacionais e que, até a aprovação do manual próprio do TCE-MS é utilizado como guia referencial para a realização das auditorias operacionais pela Gerência de Auditoria Operacional.

No entanto, embora as auditorias operacionais sejam realizadas com a observância das normas aplicáveis e utilizando procedimentos destinados a garantir a qualidade dos trabalhos, observa-se que ainda há espaço para aprimoramento. Essa visão é constatada da análise do Planejamento Estratégico 2018-2023 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon, entidade criada em 16 de agosto de 1992 e que tem o objetivo, conforme seu estatuto, de representar os Tribunais de Contas e seus membros (Ministros, Conselheiros, Ministros Substitutos e Conselheiros Substitutos).

Assim, na busca do aprimoramento dos Tribunais de Contas brasileiros, a Atricon, concebeu o Programa Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas – QATC, que é composto por dois projetos: Resoluções-Diretrizes e Marco da Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC). Conforme definido pela própria Atricon, as Resoluções são “instrumentos aprovados a partir de ampla discussão com membros e técnicos dos Tribunais de Contas brasileiros e dão publicidade as diretrizes a serem adotadas como referência no exercício do controle externo, subsidiando a melhoria dos processos, produtos e serviços”.

Quanto ao MMD-TC, constitui-se em uma ferramenta cujo objetivo é “verificar o desempenho dos Tribunais de Contas em comparação com as boas práticas internacionais e diretrizes estabelecidas pela Atricon, assim como identificar os seus pontos fortes e fracos” (ATRICON, 2017).

Dessa forma, cabe lembrar que a missão da Atricon, conforme definido em seu Planejamento Estratégico 2018-2023 consiste em “Garantir a representação, a defesa, o aperfeiçoamento e a integração dos Tribunais de Contas e de seus Membros, visando ao fortalecimento do Sistema de Controle Externo do Brasil, em benefício da sociedade”. E, cumprir essa missão, o referido planejamento estratégico incluiu como objetivo o de “Aprimorar e fortalecer a efetividade dos Tribunais de Contas”. Este objetivo traz como meta “alcançar pontuação média nacional de no mínimo 3 em 100% dos indicadores do Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC), até dezembro de 2023, utilizando como parâmetro a versão vigente em 2017” e como indicador “% de Tribunais de Contas com adoção dos padrões de qualidade e agilidade do controle externo” (ATRICON,

2017).

Nessa perspectiva do aprimoramento, ao realizar o estudo de caso, surgiram duas oportunidades de pesquisa. Uma relativa à necessidade de um manual de auditoria operacional próprio do TCE-MS e outra relacionada à adoção de ferramentas de gestão de projetos capazes de facilitar, agilizar e aprimorar os trabalhos.

No caso do manual de auditoria operacional, ele já está sendo elaborado conforme a Portaria TC/MS nº 05/2016, de 09 de março de 2016 que designou servidores para comporem a Comissão Especial de Elaboração das Normas e Manuais de Auditoria Governamental e, posteriormente, com a Portaria 'P' nº 206/2019, de 30 de abril de 2019 que designou servidores para realizarem a finalização dos trabalhos e confecção do Manual de Auditoria Operacional, do Manual de Acompanhamento e do Manual de Monitoramento. Portanto, a aprovação deste manual garantirá a padronização dos trabalhos de auditoria operacional realizados no âmbito do TCE-MS.

Por outro lado, em relação à utilização de ferramentas de gestão, ressalta-se que o Manual de Auditoria Operacional do TCU afirma que, “considerando que as auditorias operacionais devem ser gerenciadas como projetos, na fase inicial do planejamento, a equipe deve elaborar cronograma contendo as tarefas a executar, os responsáveis e o prazo final para execução” (TCU, 2010, p.22). Dessa afirmativa, torna-se evidente a possibilidade da utilização das diferentes ferramentas aplicadas à gestão de projetos nos trabalhos da Gerência.

Sendo assim, considerando que são diversas as ferramentas que podem ser utilizadas, a depender do objetivo que se pretende alcançar, foi importante realizar uma análise quanto a qual ferramenta poderia ser utilizada no setor. Esta análise ocorreu a partir de exame do contexto organizacional da Gerência de Auditoria Operacional, de documentos utilizados no setor referentes às auditorias operacionais e levantamento bibliográfico.

Nesse sentido, foi observado que o Manual de Auditoria de Conformidade e o Manual de Inspeção do TCE-MS preveem que, na matriz de planejamento sejam identificados os responsáveis pela execução de tarefas específicas, bem como o momento em que estas serão realizadas, duas questões (quem e quando) componentes de uma das ferramentas de gestão: a 5W2H. Diferentemente, as matrizes de planejamento utilizadas na auditoria operacional não descrevem, de forma detalhada, quem e quando fará determinada atividade.

A partir dessa análise, constata-se, também, a possibilidade da aplicação da ferramenta de gestão 5W2H nos trabalhos de auditoria operacional. Com essa implementação, ao responder às questões constituintes da ferramenta, é possível organizar os trabalhos de auditoria, seja em relação ao planejamento do trabalho, ao estabelecimento de cronograma, à definição de

responsabilidades de cada um dos membros da equipe ou para avaliar a qualidade dos trabalhos. Essa perspectiva alinha-se à visão de Vieira Filho (2007), que destaca que esta ferramenta tem por objetivo planejar ações que deverão ser executadas, podendo ser utilizada para análise de dados e para executar ações para corrigir ou aprimorar processos.

Além disso, a escolha da ferramenta 5W2H, está respaldada pelo ensinamento de Lisbôa e Godoy (2012) que afirmam que se trata de uma ferramenta simples, porém poderosa, para auxiliar a análise e o conhecimento sobre determinado processo, problema ou ação a serem efetivada. Essa ferramenta engloba as etapas de diagnóstico, investigando um problema ou processo, para aumentar o nível de informações e buscar rapidamente as falhas, um plano de ação para eliminar um problema e padronização de procedimentos.

Nesta perspectiva, essa pesquisa analisou a aplicabilidade da ferramenta 5W2H no ciclo de auditoria operacional de modo a utilizá-la como plano de ação em todas as fases da auditoria. A partir desta análise, foi possível propor a implementação dessa ferramenta nos trabalhos da Gerência de Auditoria Operacional, principalmente, quanto à distribuição de tarefas entre os membros da equipe e ao acompanhamento da realização dessas tarefas por cada um destes membros, tornando o trabalho visível, eficiente e produtivo.

Para verificar a viabilidade desta proposta, foi formulada a seguinte questão de pesquisa: como utilizar a ferramenta 5W2H nos trabalhos de auditoria operacional desenvolvidos pela Gerência de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho objetiva propor a utilização da ferramenta 5W2H nos trabalhos de auditoria operacional desenvolvidos pela Gerência de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar os processos e as atividades desenvolvidos pela Gerência de Auditoria Operacional para a realização das auditorias operacionais;
- Analisar, para cada um dos processos e fases da auditoria, a possibilidade da

aplicação da ferramenta proposta;

- Descrever como a ferramenta 5W2H pode ser utilizada para a elaboração de planos de ação na Gerência de Auditoria Operacional.

1.3 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho é composto, além dessa Introdução, na qual foram apresentados uma breve contextualização da pesquisa, o Diagnóstico da oportunidade de pesquisa e os Objetivos (geral e específicos).

Na Seção 2, intitulada Referencial Teórico, são apresentados os conceitos centrais que nortearam o desenvolvimento do trabalho. Assim, o referido capítulo é composto por uma breve exposição sobre a administração pública, tratada na seção 2.1 denominada de A Administração Pública Gerencial e o Foco em Resultados, a seguir é descrita a organização foco do estudo de caso, bem como sua função e características – O Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul e o Controle Externo da Administração Pública; na seção A Auditoria de Natureza Operacional: Avaliando o Desempenho da Gestão são tratados os conceitos referentes à auditoria operacional, suas características e objetivos.

Ainda na Seção 2, na subseção 2.4 Ferramenta 5W2H, são tratados os conceitos e características (subseção 2.4.1 Conceitos) e os relatos de pesquisadores descrevendo os resultados obtidos com a utilização da ferramenta 5W2H (subseção 2.4.2 A utilização da ferramenta).

A Seção 3, denominada de Metodologia, descreve os procedimentos metodológicos adotados para a realização deste trabalho. Contém, portanto, o relato da metodologia utilizada para levantar e analisar os dados e informações que subsidiaram a proposta de intervenção.

Os Resultados e Discussão, Seção 4, que contém a subseção 4.1 Auditorias Operacionais no TCE-MS, expõe e discute os dados e informações levantados durante o estudo de caso e pesquisa documental, revelando como são realizadas as auditorias operacionais no TCE-MS e como o setor responsável por estas auditorias está estruturado.

Na sequência, apresenta-se a Proposta de Intervenção, Seção 5. Nesta, é demonstrado a forma como aplicar a ferramenta 5W2H nos trabalhos da Gerência de Auditoria Operacional. A seguir, a Seção 6 Conclusões e Contribuição, aponta as conclusões que a pesquisa permitiu alcançar, bem como relata como o trabalho poderá contribuir para o setor, para a organização e para futuras pesquisas.

Finalizando, todos os textos que fundamentaram este trabalho – referenciais teóricos, documentos e normativos, estão consolidados na seção Referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL E O FOCO EM RESULTADOS

A administração pública pode ser definida como o conjunto de atividades que o Estado desenvolve para assegurar os interesses da sociedade. Pode ser definido, também, como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a Lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Dessa forma, consoante determinação da Constituição Federal de 1988, artigo 37, a administração pública possui como principal objetivo o interesse público. Para isso, deve atuar atendendo aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Nesse entendimento, Bresser Pereira (1998) ressalta que é premissa da administração pública atender às demandas com eficiência (a partir do uso racional de todos os seus recursos), com eficácia (aumentando a sua capacidade de atingir resultados) e com efetividade (dentro dos limites da ética cívica).

O atendimento dessas demandas ocorre, segundo Gemelli e Filippim (2010), mediante a utilização de uma estrutura administrativa, de forma direta ou indireta, e pelos meios permitidos pela legislação vigente. Porém, é necessário que essa estrutura administrativa esteja organizada e integrada e que, a atuação da administração transcenda o mero cumprimento das recomendações da Lei.

Essa visão não é recente. Desde os anos 1980, mudanças substanciais nas políticas de gestão pública e no desenho de organizações programáticas das administrações públicas têm ocorrido em todo o mundo. Tais reformas administrativas consolidam novos discursos e práticas originárias do setor privado e os usam como referência para organizações públicas em todas as esferas de governo (SECCHI, 2009).

Entretanto, para tratar as mudanças exigidas pela sociedade são necessários modelos inovadores de gestão, bem como uma nova postura dos gestores públicos. Auxiliam nessa mudança de paradigma novas técnicas administrativas e novos instrumentos, processos e procedimentos. Isso porque os problemas que afetam a sociedade necessitam de soluções e respostas rápidas e que podem exigir, inclusive, uma reforma administrativa.

Sendo assim, uma reforma na administração pública ocorre quando uma organização pública progressivamente muda suas práticas de gestão, modelo de relacionamento e retórica. Lembrando que as reformas da administração pública ocorrem em diferentes contextos

espaciais e temporais, sob a guarda de diferentes escopos e valores (SECCHI, 2009).

No caso do Brasil, a reforma da administração pública proposta pelo governo do então presidente Fernando Henrique Cardoso a partir de 1995, com a publicação do Plano Diretor da Reforma do Estado, apoiou-se na concepção de administração pública gerencial. Essa reforma consistiu em uma resposta a duas questões principais: à grande crise do Estado dos anos 80 e à globalização da economia. Estes dois fenômenos impuseram, em todo o mundo, a redefinição das funções do Estado e da sua burocracia (BRESSER PEREIRA, 1996).

Entretanto, para Bresser Pereira (1996), a ideia de uma administração pública gerencial no Brasil não é recente. Ela começou a ser delineada ainda nos anos trinta do século passado, tendo seu primeiro sinal com a criação da primeira autarquia, no ano de mil novecentos e trinta e oito.

É por este motivo que o referido autor destaca que

A reforma iniciada pelo Decreto-Lei 200 foi uma tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil. Toda a ênfase foi dada à descentralização mediante a autonomia da administração indireta, a partir do pressuposto da rigidez da administração direta e da maior eficiência da administração descentralizada. O decreto-lei promoveu a transferência das atividades de produção de bens e serviços para autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, consagrando e racionalizando uma situação que já se delineava na prática (BRESSER PEREIRA, 1996, p. 11).

Esse processo de reforma administrativa do Governo Federal foi essencial para que ocorresse o desenvolvimento de uma administração pública profissional, voltada para resultados e com foco direcionado a atender às demandas da sociedade. Fazem parte desta reforma a ideologia da gestão por resultados e da entrega de serviços públicos com qualidade aos cidadãos, a cobrança da responsabilidade dos agentes públicos, o desenvolvimento do governo eletrônico e, finalmente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2002).

Por outro lado, Paula (2005) afirma que a origem da administração pública gerencial brasileira está ligada ao intenso debate sobre a crise de governabilidade e credibilidade do Estado na América Latina durante as décadas de 1980 e 1990, contextualizado com o movimento internacional de reforma do aparelho do Estado relacionado com o gerencialismo, ideário que floresceu durante os governos de Margareth Thatcher e de Ronald Reagan.

A autora destaca, ainda, que tais acontecimentos associados à crise do nacional-desenvolvimentismo e às críticas ao patrimonialismo e autoritarismo do Estado brasileiro estimularam o surgimento de um consenso político de caráter liberal que, juntamente com outros fatores, fizeram emergir a administração gerencial como modelo ideal para o

gerenciamento do Estado (PAULA, 2005).

Além disso, a administração gerencial revelou-se como um contraponto ao modelo burocrático. Segundo Bergue (2011, p. 237):

O traço central capaz de diferenciar esse modelo em relação ao denominado padrão burocrático de gestão é a acentuada ênfase nos resultados. [...] Assim, segundo a lógica gerencial, a administração deve concentrar recursos na gestão com vistas a resultados, ou seja, o planejamento da ação, a organização dos recursos necessários, a condução do processo (direção) e o controle devem privilegiar como parâmetro de elaboração e avaliação o resultado das ações.

Esse novo paradigma propõe a criação de novas instituições e novas práticas capazes de transformar burocratas clássicos em gestores públicos modernos, além de criar condições para que o estado seja mais forte em termos fiscais e legitimamente democrático, agregando os conceitos da eficiência, da eficácia e da efetividade (GOMES; OLIVEIRA, 2010).

Complementam essa visão Newman e Clarke (2012), ao lembrarem que o novo modo de administração das instituições públicas colocou como ponto chave a questão das decisões ancoradas no princípio da eficiência que, por sua vez, tem reflexos nas transformações dos valores organizacionais. E, por este motivo, a administração pública gerencial afirma-se como um grande corte na trajetória da administração burocrática, que tinha como premissa rigor em procedimentos, em detrimento dos efeitos/desempenho (SANTOS, 2016).

Vale ressaltar que o modelo de administração gerencial embora inspirado na administração privada, mantém uma distinção fundamental que é a defesa do interesse público. Por este motivo, dentro do modelo gerencial, a melhoria da qualidade dos serviços prestados ao cidadão constitui-se em um papel muito importante (COUTINHO, 2000).

Observa-se, portanto, que:

[...] o campo da administração pública tem alargado seus limites de fronteira para admitir a substancial influência de elementos antes identificados com o espaço gerencial privado. Com isso, pela incidência de valores gerenciais, a administração pública tem sido alcançada por pressões tendentes a identificá-la, ainda que em parte, com organismos do setor empresarial, com destaque para o que diz respeito aos sistemas de gestão (BERGUE, 2011, p.15).

Outra questão essencial a ser discutida é o papel que os agentes públicos desempenham e o quanto sua atuação interfere na administração pública. Neste prisma, Abrucio (2007) afirma que a incapacidade dos gestores, e a falta de eficiência, eficácia e efetividade nos processos de gestão são frequentes e constantes e não surpreende, portanto, a constante veiculação pela imprensa de exemplos de falhas gerenciais. Dessa forma, se os gestores não forem capazes de

utilizar e otimizar os esforços e investimentos, as ações serão inócuas, resultando em maiores custos e menos efetividade.

Visando garantir que essas falhas gerenciais não ocorram, o próprio texto constitucional prevê em seu artigo 37, que a administração pública deve obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Ademais, prevê também mecanismos de controle, assegurando que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988)

Essa perspectiva do controle e da busca por uma gestão eficiente, eficaz e efetiva, alinha-se ao papel constitucional dos tribunais de contas. Esses órgãos têm a função precípua de exercer o controle externo da administração pública nos aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial. Ainda, a atuação dos Tribunais de Contas do Brasil está pautada na busca pela moralidade na avaliação financeira e na racional utilização dos bens e valores públicos, oferecendo resistência à prática de abusos e ilegalidades (PEIXE, 2006).

Denota-se, dessa afirmativa, que os tribunais de contas são protagonistas na garantia e proteção dos interesses públicos, pois instituem limites aos atos dos mandatários e estabelece penalidades e outras sanções administrativas, cíveis e penais aplicáveis a quem expropria o patrimônio público. Dessa forma, obriga-os a ressarcirem os cofres públicos, fazendo com que prestem contas à sociedade e fazendo valer o estado democrático de direito (MIRANDA, 2018).

Sendo assim, as intervenções dos tribunais de contas, tanto da União quanto dos Tribunais de Contas subnacionais no controle da administração pública demonstra a importância destes órgãos; sem essa atuação, o patrimônio do Estado se tornaria um simples instrumento na relação de interesses particulares, corporativos e partidários (MIRANDA, 2018).

2.2 O TRIBUNAL DE CONTAS DE MATO GROSSO DO SUL E O CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A história do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul remonta à criação do próprio Estado de Mato Grosso do Sul em 11 de outubro de 1977 e com o início da implantação da estrutura do Estado a partir de 1º de janeiro de 1979, quando Mato Grosso do

Sul passou a existir efetivamente como unidade da federação (MATO GROSSO DO SUL, 2010).

No entanto, como indicado pela publicação comemorativa dos 30 anos do TCE-MS:

O Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul (TCE/MS), por sua vez, foi instituído através do artigo 50 da Constituição Estadual, promulgada em 05 de outubro de 1979 e regulamentada pela Lei Complementar nº 01, de 18 de outubro de 1979. Em 24 de março de 1980, o então governador Marcelo Miranda Soares nomeou os sete conselheiros. O ato foi publicado no Diário Oficial nº 305 no Boletim de Pessoal do Executivo Estadual, nomeando os conselheiros Paulo Roberto Capiberibe Saldanha, Horácio Cerzósimo de Souza, Nelson Benedito Netto, Edyl Pereira Ferraz, Carlos Ronald Albaneze, Hélio Peluffo e Alcídio Pimentel (MATO GROSSO DO SUL, 2010).

É relevante salientar que o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul é órgão constitucional, cujas atribuições encontram-se descritas no artigo 77 da Constituição Estadual promulgada em 5 de outubro de 1989. Neste artigo, está determinado que controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado (MATO GROSSO DO SUL, 1989).

Dentre as competências reservadas ao Tribunal, está aquela prevista no inciso IV, do mesmo artigo 77, que prescreve que cabe a este órgão realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e de entidades referidas no inciso II, do mesmo artigo (MATO GROSSO DO SUL, 1989).

Sendo assim, a jurisdição do TCE-MS abrange administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta ou indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público estadual, e as contas daqueles que derem causa a perda, a extravio ou a outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público (MATO GROSSO DO SUL, 1989).

O TCE-MS, portanto, atua no exercício do controle externo da administração pública, com jurisdição em todo o território estadual, abrangendo todos os administradores e demais responsáveis por bens e valores públicos, tanto estaduais quanto municipais. Essa jurisdição abrange, portanto, a fiscalização e o julgamento de atos administrativos dos Poderes do Estado e dos Municípios e das ações que envolvem a gestão dos recursos, além da apreciação das contas do Chefe do Poder Executivo estadual e municipal.

Nesta perspectiva, a Lei Complementar nº 160, de 2 de janeiro de 2012, ao dispor sobre o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, reiterou no artigo 21 que compete ao TCE-MS a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado

e dos Municípios, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas (MATO GROSSO DO SUL, 2012).

Assim sendo, para dar efetividade à atuação do TCE-MS, o texto da referida Lei Complementar previu, no artigo 26, que são instrumentos de fiscalização a serem utilizados pelo Tribunal, a auditoria, a inspeção, o monitoramento e o acompanhamento. Especificamente quanto à auditoria, dentre outras aplicações, ela será utilizada, segundo prevê o artigo 28, inciso II, para avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos programas, projetos, sistemas e atividades governamentais, quanto aos seus aspectos de economicidade, eficiência e eficácia (MATO GROSSO DO SUL, 2012).

Nesse entendimento, o exercício do controle externo mediante auditorias governamentais é atividade inerente ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. E, no exercício dessa função, o Tribunal, por meio da Resolução TCE/MS nº 66 de 13 dezembro de 2017, firmou o entendimento de que a auditoria governamental é o processo sistemático, documentado e independente com o intuito de avaliar de forma objetiva uma situação ou condição. Nesta avaliação, é determinado, a partir de evidências, a extensão na qual critérios preestabelecidos são atendidos e os resultados são relatados a um destinatário predeterminado (MATO GROSSO DO SUL, 2017).

Além disso, a mesma Resolução nº 66 descreve que, por se tratar de um processo, a auditoria é composta por um conjunto de atividades, funções e tarefas identificadas, que são realizadas em um período específico e que devem atingir a um determinado resultado (MATO GROSSO DO SUL, 2017).

Nesse sentido, mediante orientação estratégica e alinhada à sua função constitucional, o Tribunal aprovou a Resolução nº 27, de 9 de dezembro de 2015 que dispõe sobre a identidade institucional e o mapa estratégico do Tribunal. Em seu artigo 2º, incisos I e II, são dispostas, respectivamente, sua missão (fiscalizar e julgar os atos administrativos dos Poderes do Estado e dos Municípios e as ações que envolvam a gestão dos recursos) e sua visão de futuro (ser conhecido e reconhecido como órgão indispensável na fiscalização e no controle da gestão dos recursos públicos).

Esse normativo sedimentou a busca pelo aprimoramento da atuação do Tribunal quanto ao controle externo, incluindo dentre os 14 objetivos estratégicos, o Objetivo 1 (contribuir para o aprimoramento da gestão pública) e o Objetivo 3 (combater a corrupção, os desvios, o desperdício e a ineficiência na aplicação dos recursos públicos). Ambos, são os principais direcionadores dos trabalhos executados no âmbito das auditorias operacionais do TCE-MS.

2.3 A AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL: AVALIANDO O DESEMPENHO DA GESTÃO

A origem da palavra auditoria, do latim *audire* (ouvir), remete à antiguidade e, conforme a sociedade foi se transformando com a incorporação de novas tecnologias, também o significado da auditoria evoluiu. Nessa realidade, como constatado por Oliveira e Carvalho (2008), o objetivo é responder às demandas crescentes daqueles interessados nos serviços de auditoria inclusive com a necessidade de incorporação de novas técnicas fundamentais de coleta de evidências.

Em abordagem atual, a auditoria é uma ação independente na qual se compara uma determinada condição com um critério preestabelecido – situação ideal, emitindo-se uma opinião ou comentário a respeito. Assim sendo, sinteticamente, a auditoria consiste na comparação entre um fato concreto e o ideal (ARAÚJO, 2006).

Cabe destacar que o significado do termo auditoria está diretamente relacionado a três aspectos fundamentais: área de atuação, forma de realização e objetivos. No aspecto dos objetivos da auditoria, Araújo (2006) apresenta como classificação a seguinte: contábil ou financeira, operacional ou de otimização de recursos e integrada ou de amplo escopo. O autor destaca que, a primeira está voltada para a adequação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto; a segunda, direciona-se à avaliação do desempenho e eficácia das operações, sistemas de informação e de organização e os métodos de administração; e a terceira, por ser integrada, examina as demonstrações contábeis e financeiras, a conformidade ou legalidade, a econômica, eficiência e eficácia (ARAÚJO, 2006).

Dessa forma, quando se considera a área de atuação, ela pode ser classificada em pública (governamental) ou privada; por outro lado, no aspecto da forma de realização da auditoria, ela será classificada como interna ou externa; por fim, quanto aos objetivos, as auditorias poderão ser financeira, de *compliance* (cumprimento de normativos e, portanto, também conhecida como auditoria de regularidade e de legalidade) ou operacional.

A definição de auditoria governamental é apresentada por Peter e Machado (2007) como sendo uma modalidade de auditoria especializada voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta), com foco direto no patrimônio e/ou o interesse público e que pode ser realizada tanto interna e externamente.

Esta visão é corroborada por Araújo (2006), que destaca que esta modalidade de auditoria está direcionada ao acompanhamento das ações realizadas pelos órgãos e entidades

tanto da administração direta quanto indireta das três esferas de governo. Assim, normalmente são realizadas por entidades superiores de fiscalização sob a forma de tribunais de contas ou controladorias, e organismos de controle interno da administração pública.

A auditoria governamental é, portanto, uma área especializada da auditoria pela qual ocorre o exame e a avaliação da gestão pública, seus processos e resultados, visando certificar a adequada e oportuna aplicação dos recursos públicos como o objetivo de alcançar o bem comum da sociedade (JUND, 2007).

Assim, consiste em uma forma de avaliação que busca comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos praticados pelo gestor público, bem como a adequação dos controles internos e quais os resultados obtidos, considerando os aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos (PETER; MACHADO, 2003).

A auditoria governamental utiliza-se, portanto, de diferentes técnicas e ferramentas para realizar análises e obter informações quanto ao controle do patrimônio público, buscando verificar a fidedignidade das informações, o recolhimento de receitas, a realização de obrigações, a eficiência e a eficácia de operações, bem como auxiliar a gestão pública na atuação de suas funções e responsabilidades (FELGUEIRAS, 2007).

Constata-se, por conseguinte, que a auditoria governamental é ação fundamental ao controle da administração pública, uma vez que busca, principalmente, corrigir as falhas, os desperdícios, a desonestidade, a negligência e a omissão e, essencialmente, atua antecipando-se a essas ocorrências para prevenir desvios e fraudes e garantir os resultados esperados (PETER; MACHADO, 2003).

O controle governamental visando à correção e prevenção de fraudes e desvios, bem como a busca por resultados que atendam às necessidades da sociedade, embora complementares, podem ser analisados sob diferentes aspectos. Isso porque, o artigo 70 da Constituição Federal prevê realização da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial pelos órgãos de controle. Fiscalização essa como foco na legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas (BRASIL, 1988).

Há que se destacar, conforme apresentado por Albuquerque (2007), que as Entidades Fiscalizadoras Superiores utilizam diversas nomenclaturas para as auditorias com foco no desempenho. Dentre elas, estão: auditoria operacional, auditoria de desempenho, auditoria de valor pelo dinheiro, auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria de rendimento e auditoria de resultados. O mesmo autor destaca, ainda, que embora as Entidades de Fiscalização Superior utilizem variados conceitos e definições a respeito do significado e orientação da auditoria operacional, há um consenso quanto ao fato de que esta modalidade de auditoria

realiza a avaliação dos chamados “Es”: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Assim, a economicidade refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para a solução de um determinado problema. A efetividade trata do resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. A eficácia corresponde ao grau de realização de objetivos e de alcance de metas. E, a eficiência refere-se à otimização da utilização dos recursos disponíveis.

Estes conceitos, aqui apenas introduzidos para possibilitar uma visão abrangente do alcance das auditorias operacionais, alinham-se ao principal objetivo desta modalidade de auditoria: aprimoramento da gestão. Este aprimoramento ocorre a partir da implementação pelos gestores públicos de propostas formuladas ao final do trabalho realizado pelos auditores.

Além disso, as auditorias operacionais seguem um rito próprio que corresponde ao chamado de ciclo de auditoria operacional. Este ciclo, como apresentado pelo Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União com base nas normas do órgão central de controle do parlamento inglês, o *National Audit Office* (NAO), é composto das seguintes etapas: seleção de tema, planejamento, execução, relatório, comentário do gestor, apreciação, divulgação e monitoramento.

Observa-se, então, que a auditoria operacional se difere das auditorias tradicionais porque enquanto nestas os procedimentos e rotinas são perfeitamente definidos e os auditores executam, muitas vezes, programas-padrão, nas auditorias operacionais o planejamento é realizado durante todo o processo de trabalho, sendo dinâmico, flexível e contínuo (ALBUQUERQUE, 2007). Nestas auditorias, portanto, a utilização de ferramentas e técnicas capazes de promover a organização e a padronização do trabalho demonstram-se como pressupostos essenciais.

E, é nesta visão que a auditoria operacional se torna um poderoso instrumento para assessorar o gestor público, aprimorando as práticas administrativas (JUND, 2007). E, quando executada utilizando-se de um minucioso planejamento e apoiada em ferramentas e técnicas de gestão, pode alcançar resultados mais eficazes e promover a entrega de melhores produtos e serviços à sociedade.

Nesse sentido, Gruenfeld (2016) apresenta as auditorias operacionais como uma das ferramentas mais adequadas ao controle, no contexto da Administração Pública Gerencial, porque corroboram com a gestão eficiente dos recursos públicos e com a disponibilização efetiva de resultados à sociedade.

Essa visão é corroborada por Couto (2015). Para o autor, as auditorias operacionais correspondem a um valioso instrumento de transparência e legitimidade da administração

pública, uma vez que possibilita a disponibilização à sociedade de informações acerca dos resultados das ações governamentais.

Tendo em vista as possibilidades de classificação da auditoria, é importante delimitar que a temática auditoria operacional presente neste estudo se insere na seguinte classificação: quanto ao campo/área de atuação, corresponde a auditoria governamental; quanto à forma de realização, auditoria externa; e quanto aos objetivos, auditoria operacional.

2.4 FERRAMENTA DE GESTÃO 5W2H

2.4.1 Conceitos

A ferramenta 5W2H pode ser compreendida como um *checklist*, no qual constam respostas para as atividades planejadas pela organização, com definição de prazos e delegação de funções para execução de um determinado processo (SILVEIRA et al, 2016).

Entretanto, Campos (2004) afirma que este método foi utilizado primeiramente por profissionais da indústria automobilística no Japão e que é uma das ferramentas da qualidade difundidas no conceito de Controle da Qualidade Total (TQC).

Independentemente de sua origem, as possibilidades de aplicação da ferramenta 5W2H são diversas. Campos (2004), por exemplo, lembra que esta ferramenta proporciona o mapeamento das atividades, além de ser utilizada para descrever de forma completa os planos de ação que são definidos no processo operacional.

Marshall Júnior et al. (2008) apresentam entendimento mais amplo ao afirmar que o 5W2H deve ser utilizado no mapeamento e padronização de processos, na elaboração de planos de ação e no estabelecimento de procedimentos associados a indicadores. Além disso, segundo os autores, é uma ferramenta de cunho basicamente gerencial e busca o fácil entendimento através da definição de responsabilidades, métodos, prazos, objetivos e recursos associados.

Além disso, como destacado por Ballestero-Alvarez (2010), a ferramenta 5W2H pode ser utilizada em três momentos diferentes na solução de problemas: no diagnóstico da situação atual; no plano de ação, detalhando o que deve ser feito e na padronização de procedimento, para evitar que o problema ocorra novamente.

Assim, a possibilidade de sua implementação em diferentes áreas e processos se justifica pela sua facilidade de desenvolvimento, especialmente porque na elaboração de planos de ação, direciona o foco, evitando a dispersão de ideias (COLETTI; BONDUELLE;

IWAKIRI, 2010). Além disso, esta ferramenta permite, de uma forma simples, garantir que as informações básicas e mais fundamentais sejam claramente definidas e as ações propostas sejam minuciosas, porém simplificadas (MEIRA, 2003).

Observa-se, portanto, que a facilidade com que essa ferramenta pode ser desenvolvida deve-se às características a ela inerentes. E, sinteticamente, como lembra Vergara (2006), sua utilização se dá através de definição de responsabilidades, métodos, prazos, objetivos e recursos associados.

Sendo assim, a ferramenta 5W2H é desenvolvida a partir da análise e respostas a sete perguntas que constam no seu próprio nome, seguindo metodologia na qual há a confecção de uma tabela, ou formulário, em forma de planilha, que é utilizado para levantar ações, que levarão ao cumprimento dos processos. Sendo assim, o conjunto 5W representa as cinco perguntas básicas em inglês, que são: What? (O quê?); Why? (Por que?); Where? (Onde?); When? (Quando?) e Who? (Por quem?), enquanto que o 2H representa How? (Como?) e How much? (Quanto?) (SILVEIRA et al, 2016; BEHR, et al 2008).

Em síntese, a ferramenta 5W2H pode ser ilustrada como demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Ferramenta 5W2H

5W2H	Tradução	Sugestões de perguntas
What?	O quê?	O que será feito?
Who	Quem?	Quem é o responsável?
Why?	Por que?	Por que é necessário fazer?
When?	Quando?	Quanto tempo dura? Ou Quando será feito?
Where?	Onde?	Onde será executado?
How?	Como?	Como será feito?
How much?	Quanto custa?	Quanto custará?

FONTE: Adaptado de DAYCHOUM (2013)

Dessa forma, diante de uma determinada situação, busca-se responder a cada uma das questões constantes na ferramenta. Então, será possível melhorar a segregação de tarefas dentro de um processo e ver, de maneira gerencial, como os processos estão se desenvolvendo (BEHR, et al 2008). Ao preencher as informações na planilha da ferramenta 5W2H, é possível determinar para cada evento, de forma estruturada, o que será realizado (tarefa), quem será o responsável, quando, como e onde realizará, além de quanto custará cada tarefa.

Sendo assim, como apresentado por Bernardi et al. (2010), o desenvolvimento do plano de ação por meio da ferramenta 5W2H inicia-se pelo estabelecimento da meta (o quê), identificando-se o responsável por atingi-la (quem), fixando prazos para que as ações alcancem resultados (quando), determinando o local em que ocorrerão (onde) e quais as razões pelas quais as ações devam ser realizadas (por quê). Por fim, determina-se a forma como as ações serão

realizadas (como) e o impacto financeiro da sua execução (quanto).

2.4.2 Casos práticos da utilização da ferramenta

Diante do apresentado até o momento, conclui-se que as possibilidades de utilização da ferramenta 5W2H são diversas. É por este motivo que Freitas, Pfitscher, Belan (2016) em estudo intitulado “Análise de Acessibilidade: Aplicação Parcial do Modelo Sicogea em um Centro de Ensino de uma Instituição Federal de Ensino” que ela tem sido utilizada em Gestão de Projetos, Análise de Negócios, Elaboração de Planos de Negócio, Planejamento Estratégico e outras disciplinas de gestão, dada sua simplicidade, objetividade e orientação à ação. O Sicogea trata-se de um Sistema Contábil-Gerencial Ambiental, que une a contabilidade por meio de controles à Gestão Ambiental através da controladoria.

Nesse estudo, um dos objetivos consistia em propor um plano resumido de gestão – 5W2H e, ao final da pesquisa, os autores concluíram que a utilização da ferramenta deveria abordar a principal problemática diagnosticada: a acessibilidade dos banheiros para portadores de deficiência. Assim, o plano de ação proposto partiu de uma análise situacional com vistas à solução de problemas.

Estudo semelhante intitulado “Sistema de controle interno ambiental: estudo realizado em um hospital público” realizado por Vegini et al. (2012) após realizar diagnóstico situacional da organização quanto à sustentabilidade ambiental através da aplicação parcial do Sicogea – geração 2, propuseram, ao final do trabalho, que a ferramenta 5W2H fosse utilizada para a melhoria de três processos que sofreram quedas mais acentuadas de 2010 para 2011.

Em pesquisa também direcionada à solução de problemas denominados de “Implicações da matriz de importância e desempenho na análise da competitividade de microempresas” Ribeiro, Fraga e Pacheco (2015) utilizaram a ferramenta 5W2H combinada com a Matriz de importância e desempenho, ou Matriz de Slack, para melhorar a competitividade das microempresas a partir de pesquisa feita com os clientes.

Os resultados demonstraram que a capacidade da ferramenta 5W2H para solucionar os problemas encontrados na pesquisa realizada com os clientes e que foram trabalhados por meio da matriz GUT (matriz utilizada para identificar a urgência, a gravidade e a tendência de comportamento de cada problema identificado na organização). A partir dessa análise, os autores concluíram pela utilização da ferramenta como instrumento para ensinar a empresa a se questionar quanto a cada uma das suas atividades e tarefas realizadas pelos colaboradores.

Em outra perspectiva, foi realizado por Neto et al. (2016) estudo que buscou formalizar

uma primeira apresentação do quadro 5W2H como uma ferramenta para definição do problema de projeto e de suas variáveis. Os autores observaram que a ferramenta guiou um debate objetivo sobre o universo que circunda o problema de projeto, e permitiu aos alunos entender e delimitar com alto grau de detalhes o problema a ser resolvido.

Por outro lado, Carvalho Junior (2018), em estudo que diagnosticou que o Instituto Federal do Espírito Santo (Ifes) – Campus Guarapari não realiza monitoramento de seus egressos e que é baixa a inserção desses profissionais no mercado de trabalho local. Como proposta de intervenção, o autor sugeriu que fosse utilizada a ferramenta 5W2H para elaboração de planos de ação.

Demonstrando outra possibilidade da aplicação da ferramenta 5W2H, Trilha et al. (2017), ao estudar a avaliação dos processos de compras com dispensa de licitação em uma universidade federal, utilizaram a ferramenta para colher informações que possibilitassem o mapeamento do processo. A consolidação das ações realizadas pelos autores, resultou em um fluxograma contendo as atividades realizadas, demonstrando, portanto, a aplicabilidade da ferramenta no mapeamento de processos.

Em trabalho intitulado “Diagnóstico do Gerenciamento de Resíduo de um Hospital Localizado no Vale do Rio Pardo - Rio Grande do Sul”, Kist et al. (2017) aplicaram a ferramenta 5W2H combinada com o ciclo PDCA (ferramenta cujo objetivo é promover a melhoria contínua dos processos por meio de um ciclo de quatro ações: planejar (plan), fazer (do), checar (check) e agir (act)) e com a Matriz GUT.

A ferramenta 5W2H foi, neste estudo, utilizada para elencar as ações ser propostas visando remediar ou minimizar os problemas encontrados e listados na Matriz GUT. Dessa forma, segundo os autores, pretenderam com a utilização combinada do ciclo PDCA com as correções de não-conformidades através da Matriz GUT e o Plano de Ação (5W2H) gerar uma padronização de melhoria, além da possibilidade de monitorá-las para que essas melhorias se tornem permanentes.

Outro relato de trabalho utilizando a ferramenta 5W2H em mapeamento de processos é feito por Barcelos, Rosa e Santos (2016). No trabalho intitulado “Processo logístico de faturamento: estudo de caso aplicado a uma distribuidora de alimentos” os autores aplicaram a ferramenta 5W2H adaptada para o mapeamento dos processos e atividades, associando-a à utilização do BPMN (*Business Process Modeling Notation* – que em português significa Modelo e Notação de Processos de Negócio) que corresponde a uma notação da metodologia de gerenciamento de processos de negócio, apresentando-se como uma série de ícones padrões para o desenho de processos).

Os autores supracitados utilizaram a ferramenta 5W2H em forma de uma planilha adaptada, suprimindo a variável "*how much*" (quanto custa) porque, segundo eles, os custos de entrega já haviam sido levantados previamente na estruturação do problema de pesquisa. Dessa forma a ferramenta passou a ser denominada pelos autores como 5W1H. A conclusão do estudo foi que a utilização do 5W1H como ferramenta de mapeamento foi “efetiva e se mostrou versátil e amigável na sua utilização a campo, facilitando a coleta e abrangendo de forma eficaz os dados necessários à modelagem do mapa de fluxos” (BARCELOS; ROSA; SANTOS, 2016, p. 72).

Seguindo essa linha de pesquisa relativa à solução de problemas, Pereira et al. (2011), em estudo denominado “Análise de risco em ambiente hospitalar: uma proposta de trabalho”, utilizaram a ferramenta 5W2H para mapeamento de atividades, na qual foram estabelecidos o que seria feito, quem faria, qual momento, em qual área e os motivos por que a tarefa deveria ser feita. Os autores justificaram que a ferramenta tende a eliminar por completo qualquer dúvida que possa surgir sobre um processo ou atividade após o início das tarefas e, assim sendo, a ferramenta foi adotada para a priorização e adoção de medidas de controle.

Diante de todos os relatos, conclui-se que, além de a ferramenta 5W2H poder ser aplicada a diferentes situações ela também pode ser associada a outras ferramentas e técnicas aplicadas à gestão, especialmente, tendo em vista a necessidade de busca do aprimoramento contínuo. E, é nesta visão que foi analisada a possibilidade de sua incorporação às auditorias operacionais do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul.

3 METODOLOGIA

Esse estudo foi desenvolvido por meio da abordagem qualitativa, tratando-se de um estudo de caso no qual foram adotadas as pesquisas bibliográfica e documental para verificar a possibilidade de implementação da ferramenta 5W2H na elaboração de planos de ação para a realização dos trabalhos de auditoria operacional.

A abordagem qualitativa aplica-se, ao estudo dos produtos das interpretações humanas a respeito de como vivem, constroem seus artefatos e a si mesmos, sentem e pensam e, portanto, se adequam a investigações de grupos e segmentos delimitados e focalizados, de histórias sociais sob a ótica dos atores, de relações e para análises de discursos e de documentos e, por isso, também é utilizada para a elaboração de novas hipóteses, construção de indicadores qualitativos, variáveis e tipologias (MINAYO, 2010).

Ademais, por meio dessa abordagem é possível realizar uma exploração permanente, na qual as dúvidas, as respostas, as pistas e os novos territórios de indagação permanecem abertos até o final (CASTRO, 2006). Possibilita, também, a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos por meio do contato direto do pesquisador com a situação estudada (GODOY, 1995).

As pesquisas qualitativas além de serem realizadas por contato, ocorrem pelo acolhimento e elaboração da experiência. E, assim sendo, utilizar dessa metodologia faz com que o pesquisador seja inserido no complexo jogo que comporta simultaneamente problemas, dúvidas, soluções parciais, bem como o abandono de convicções e análises descontextualizadas, tornando possível acompanhar e criar novas análises para o problema que está em pauta (MANSANO, 2014).

Ainda, a pesquisa qualitativa encerra diversos aspectos essenciais que lhe são característicos. Um deles é que o ambiente natural é a fonte direta de dados e o pesquisador é instrumento fundamental e, portanto, valoriza o contato direto e prolongado do pesquisador com o ambiente e a situação que está sendo estudada. A característica descritiva é outro aspecto, no qual o objetivo é a compreensão ampla do fenômeno que está sendo estudado, considerando que todos os dados da realidade são importantes, devem ser examinados e que o ambiente e as pessoas nele inseridas devem ser olhados holisticamente, ou seja, observados como um todo (GODOY, 1995).

A utilização da abordagem qualitativa neste trabalho se justifica pelo próprio objetivo proposto. Isso porque, como descrito por Creswell (2010), esta abordagem possibilita explorar e entender o significado de problema social ou humano pela ótica atribuída por indivíduos ou

grupos, o que nesta pesquisa correspondeu à análise situacional de um setor de trabalho de uma organização pública.

Para subsidiar a abordagem qualitativa, foi utilizada a pesquisa exploratória. Esta, segundo Gil (2008), tem a finalidade de desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, proporcionando uma visão geral sobre determinado fato. Também consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente, contribuindo para o esclarecimento de questões superficialmente abordadas sobre o assunto (RAUPP; BEUREN, 2006).

Ademais, a pesquisa exploratória proporciona ao pesquisador uma maior familiaridade com o problema em estudo tornando-o menos complexo e mais explícito, além de viabilizar a construção de hipóteses mais adequadas (VIEIRA, 2002), demonstrando ser mais apropriada para os primeiros estágios da investigação, quando a familiaridade, o conhecimento e a compreensão do fenômeno por parte do pesquisador são geralmente insuficientes ou inexistentes (MATTAR, 1994).

Além disso, a pesquisa exploratória traz contribuições importantes para a construção investigativa. As pistas relativas ao(s) fenômeno(s) geradas através dela facilitam a construção e a concretização dos problemas/objetos investigados; permitem trabalhar na construção de configurações teóricas sensíveis aos objetos concretos da realidade comunicacional; suscitam o aprofundamento de dimensões teóricas que se revelam importantes na configuração do concreto (BONIN, 2008).

Sendo assim, por meio de pesquisa exploratória foi possível compreender melhor as ações desenvolvidas pelo setor responsável pela realização de auditorias operacionais no TCE-MS, bem como entender de que forma a ferramenta 5W2H pode ser utilizada na elaboração de planos de ação. Isso porque, como destacado por Lakatos e Marconi (2003), a pesquisa exploratória ao buscar formular questões ou um problema, tem a finalidade de desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com o objeto de estudo ou modificar e clarificar conceitos. Além disso, ela oportuniza experimentar, vivenciar e testar métodos e procedimentos para compor e construir arranjos metodológicos sensíveis às demandas da problemática e das lógicas dos objetos empíricos, a partir dos diversos procedimentos que ela encerra (BONIN, 2008).

Também, o uso da pesquisa exploratória se justifica porque os métodos por ela utilizados são bastante amplos e versáteis, incluindo desde a utilização de dados secundários (bibliográficos, documentais, etc.), levantamentos de experiência, estudos de casos selecionados e observação direta de fenômenos empíricos concernentes à problemática

(BONIN, 2008; VIEIRA, 2002).

Alinhada à abordagem qualitativa e à pesquisa exploratória, foi utilizada a análise documental para a coleta de dados e informações referentes aos procedimentos realizados pelo setor responsável pelas auditorias operacionais do TCE-MS. Esse tipo de pesquisa foi utilizado porque a fonte de coleta de dados foram documentos utilizados pelo próprio setor.

Dentre estes documentos encontram-se os normativos referentes à estrutura e competências do Tribunal (como é o caso da Constituição Federal e Estadual, a Lei Orgânica e o Regimento Interno do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul) e as normas que tratam das atribuições setoriais (em específico a relativa à realização de auditorias operacionais) e de procedimentos de auditoria.

Ademais, a escolha da análise documental se justifica devido à necessidade de levantamento e exame de documentos utilizados nas auditorias operacionais. Exemplo desses documentos são a Matriz de Planejamento e a Matriz de Achados, amplamente utilizadas nos trabalhos de auditoria e que são referências para o desenvolvimento dos trabalhos e elaboração do relatório final, respectivamente.

Cabe lembrar que documentos são denominados de fontes primárias e são assim compreendidos porque trata-se de fontes documentais que ainda não receberam um tratamento analítico (LAKATOS; MARCONI, 2003; GIL, 2008). Dessa forma, a análise documental constituiu fonte principal para demonstrar de forma objetiva todo o processo de trabalho realizado pelo setor em estudo, tornando possível identificar, para cada uma das atividades, as seguintes informações: qual atividade deve ser feita, quem, quando, como, onde, por que faz a atividade, além do custo para que a atividade seja realizada; como se observa, tais elementos são as questões fundamentais características da ferramenta 5W2H.

Paralelamente à análise documental, o desenvolvimento do trabalho ocorreu, também, por meio de pesquisa bibliográfica, para que fosse possível fundamentar por meio de outros estudos publicados por diversos autores a possibilidade de utilização da ferramenta, bem como inferir os possíveis resultados.

O embasamento em pesquisa bibliográfica tornou-se essencial porque, como ensinado por Gil (2008), esse tipo de investigação possibilita ao pesquisador refletir sobre o objeto de pesquisa baseando-se nas contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto. Além disso, permite que se possa abranger o máximo da bibliografia já tornada pública em relação ao objeto de pesquisa, possibilitando o contato direto do pesquisador com tudo que já foi escrito, dito ou filmado sobre o assunto, permitindo a análise de sua pesquisa ou manipulação de seus dados (LAKATOS; MARCONI, 2003, 2009).

Dessa forma, por meio da pesquisa bibliográfica foram reunidas informações disponíveis sobre a realização de auditorias de natureza operacional, bem como sobre a aplicação da ferramenta 5W2H. No caso da utilização da ferramenta, o enfoque principal voltou-se para os resultados que ela permite alcançar, associado à criação e implementação de planos de ação, especialmente os orientados à sua utilização na administração pública.

A partir dessa pesquisa, todas as informações relacionadas à implementação da ferramenta 5W2H foram relacionadas com as atividades e processos da auditoria operacional, realizados pelo setor responsável no TCE-MS, ou seja, os textos analisados formaram um arcabouço teórico que buscou justificar a implementação da ferramenta nos trabalhos de auditoria operacional.

Por fim, essa pesquisa correspondeu a um estudo de caso voltado para o processo de auditoria operacional realizado pela Gerência de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul. Esta metodologia permitiu diagnosticar os procedimentos passíveis de aperfeiçoamento e propor, a partir de análises documentais e revisão bibliográfica, a implementação da ferramenta de gestão 5W2H.

A escolha da metodologia do estudo de caso justificou-se pelo fato de que por meio dela é realizada uma análise detalhada de um ou mais objetos de pesquisa, possibilitando o aprofundamento do estudo com o objetivo de ampliar o conhecimento do elemento avaliado (GIL, 2002).

Além disso, o estudo de caso é uma técnica de pesquisa qualitativa, que volta as atenções do pesquisador para o diagnóstico de um “caso” (IKEDA; VELUDO-DE-OLIVEIRA; CAMPOMAR, 2005). Trata-se de um método muito utilizado em pesquisas qualitativas, retratando a realidade de uma forma complexa e contextualizada (GALDEANO; ROSSI; ZAGO, 2003).

Os estudos de caso adotam diferentes metodologias, sendo utilizados em diversas áreas de conhecimento. O foco de tais estudos pode ser direcionado a apenas uma unidade - um indivíduo, um pequeno grupo, uma instituição, um programa ou um evento - assim como a casos múltiplos - vários indivíduos e várias instituições, por exemplo (ALVES-MAZZOTTI, 2006).

Dessa forma, por meio deste trabalho, objetivou-se descrever a forma como aplica a ferramenta 5W2H na elaboração de planos de ação de auditorias, buscando justificar sua incorporação aos trabalhos de auditoria operacional e, dessa forma, aprimorar os trabalhos da Gerência de Auditoria Operacional, especialmente quanto à celeridade e acompanhamento das tarefas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 AUDITORIAS OPERACIONAIS NO TCE-MS

O TCE-MS adotou o termo auditoria operacional para definir as auditorias voltadas para o desempenho. Essa definição está inscrita nas Normas de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, aprovadas por meio da Resolução TCE/MS nº 66, de 13 dezembro de 2017, que classifica as auditorias, quanto à sua natureza, em:

- I. Auditorias de regularidade: objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade: as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis;
- II. Auditorias operacionais: objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (MATO GROSSO DO SUL, 2017, p.11).

Observa-se, portanto, que as dimensões economicidade, eficiência, eficácia e efetividade são parâmetros centrais nas auditorias operacionais e que, baseando-se nessas dimensões será possível realizar uma avaliação e recomendar a adoção de medidas pelos gestores públicos de modo que, ao serem implementadas, promovam o aperfeiçoamento da gestão pública.

As dimensões elencadas foram incorporadas às Normas de Auditoria Governamental do TCE-MS a partir do texto do livro Normas de Auditoria Governamental – NAG aplicáveis ao controle externo brasileiro, também conhecido como Livro Verde, publicado pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) no ano de 2010. Dessa forma, as dimensões são definidas como:

ECONOMICIDADE: refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para a solução de um determinado problema. Quando relacionado às aquisições, refere-se à oportunidade de redução de custos na compra de bens ou serviços, mantendo-se um nível adequado de qualidade. (NAG 1106)

EFETIVIDADE: refere-se ao resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental. (NAG 1107)

EFICÁCIA: diz respeito ao grau de realização de objetivos e de alcance das metas. (NAG 1108)

EFICIÊNCIA: racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos. Preocupa-se com os meios, os métodos e os procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis. (NAG 1109) (MATO GROSSO DO SUL, 2017, p. 2-3).

Assim sendo, ao realizar uma auditoria operacional, a equipe auditora do TCE-MS considera essas dimensões como parâmetros de avaliação e, tais parâmetros, conforme o caso são incluídos nas questões de auditoria. Esta constatação está demonstrada no Quadro 2 que transcreve as questões extraídas de relatórios de auditoria operacional realizadas pelo TCE-MS.

Quadro 2 - Questões de auditoria

Tema auditado	Ano de finalização do Relatório	Questões de auditoria
Projeto Especial de Formação Continuada em Língua Portuguesa para Professores dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental	2009	1 – O Planejamento e a implementação das ações de formação de professores em serviço apresentam vulnerabilidades que podem comprometer o adequado atendimento à demanda regional e os resultados do processo de capacitação? 2 – Existem adequados sistemas de controle orçamentário/financeiro, operacional e de monitoramento das ações de formação de professores implementadas?
Estratégia Saúde da Família	2010	1 – O planejamento e a execução das ações da Estratégia Saúde da Família criam o vínculo e co-responsabilidade entre os profissionais de saúde com o Sistema de Saúde e desses com os usuários? 2 – A implementação das ações direcionadas para valorização dos profissionais da saúde que atuam diretamente na Estratégia de SF apresentam vulnerabilidades? 3 – O Controle Interno exercido pela SES/MS está estruturado de forma a diminuir os riscos de falhas na operacionalização da Estratégia Saúde da Família e informar acerca dos resultados das mesmas? 4 – Os Conselhos de Saúde são atuantes?
Rede de Monitoramento das águas superficiais de Mato Grosso do Sul	2012	1 – A Rede de Monitoramento está estruturada adequadamente para diagnosticar a qualidade das águas superficiais do Estado?
Sistema Esgotamento Sanitário no Estado de Mato Grosso do Sul	2013	1 – Os SESs implantados nos 39 municípios estão operando satisfatoriamente e dentro dos padrões técnicos e ambientais? e, 2 – Quais as ações adotadas pela SANESUL objetivando a implantação e/ou ampliação dos SESs nos municípios?
Ensino Médio	2014	1 – Em que medida a gestão escolar e o apoio da SEE a esta gestão tem contribuído para melhorar a qualidade do Ensino Médio Regular no Estado? 2 – Em que medida a infraestrutura das escolas proporciona as condições necessárias para o atendimento das demandas do Ensino Médio Regular? 3 – As formações continuadas oferecidas pela SED/MS atendem às necessidades pedagógicas dos professores do Ensino Médio Regular?
Atenção Básica da Saúde	2015	1 – Como as Secretarias de Saúde atuam para promover a alocação/permanência, a formação e a educação permanente dos gestores e profissionais da atenção básica? 2 – Os estados e municípios possuem estrutura, indicadores e suporte de TI, de forma que o sistema de monitoramento e avaliação possa contribuir para o aprimoramento da gestão? 3 – O processo de planejamento da atenção básica (AB) reflete as necessidades da população, considera a articulação entre a atenção básica e os demais níveis de atenção à saúde e dispõe de recursos financeiros das três esferas federativas?

Saneamento Básico no município de Bonito	2016	<p>1 – As metas e objetivos das políticas públicas propostas no PMSB buscam atender à universalização dos serviços, à inclusão social no município e à sustentabilidade das ações?</p> <p>2 – O sistema de abastecimento de água atende adequadamente à população da sede do município e do Distrito de Águas do Miranda quanto à cobertura e ao padrão de potabilidade definido pela Portaria MS nº 2.914/2011;</p> <p>2.1 – A qualidade da água consumida pelas populações rurais dispersas no município, servidas ou não por sistema de abastecimento público, atende ao padrão de potabilidade definido pela Portaria MS n 2.914/11?</p> <p>3 – O sistema de esgotamento sanitário atende adequadamente à população da sede do município e do Distrito de Águas do Miranda quanto à cobertura, coleta e disposição final no meio ambiente?</p> <p>3.1 – As ações implementadas visando à melhoria das condições sanitárias/salubridade ambiental da população residente na zona rural no município tem apresentado impacto positivo na qualidade de vida dos beneficiados?</p> <p>4 – O Município disponibiliza de infraestrutura adequada para o manejo das águas pluviais em todas as áreas urbanizadas?</p> <p>5 – O sistema de manejo de resíduos sólidos atende adequadamente à população da sede do município e do distrito de Águas do Miranda quanto à cobertura, coleta, triagem e destinação final dos rejeitos?</p>
Regimes Próprios de Previdência Social	2017	<p>1 – A Unidade Gestora única tem autonomia e capacidade para realizar a gestão do regime de previdência dos servidores públicos do ente?</p> <p>2 – A base cadastral utilizada pelo RPPS possui informações suficientes que permitam realizar avaliações atuariais anuais para o dimensionamento dos compromissos do plano de benefícios e a determinação do plano de custeio do regime?</p> <p>3 – A avaliação atuarial de cada um dos RPPS foi realizada a partir de premissas razoáveis e as provisões matemáticas previdenciárias estão adequadamente contabilizadas nos balanços do RPPS e de seu ente instituidor?</p> <p>4 – As contribuições previdenciárias dos entes federativos e segurados aos seus respectivos regimes de previdência própria e pagamento de parcelamentos foram regularmente efetuados e contabilizados?</p> <p>5 – A carteira de investimentos dos RPPS foi administrada em 2015 obedecendo às condições mínimas de funcionamento do comitê de investimentos, à transparência da gestão, aos limites de enquadramento exigidos pelo marco legal, e obteve uma rentabilidade compatível à política anual de investimentos definida?</p>
Sistema Prisional	2018	<p>1 – O Programa de Segurança, Custódia e Ressocialização constante no PPA 2016/2019 tem mitigado os problemas do sistema prisional do Estado?</p> <p>2 – As estratégias adotadas pela AGEPEN para prevenir ou conter rebeliões nos estabelecimentos penais estaduais são suficientes e adequadas?</p> <p>3 – O acompanhamento da execução das penas está em conformidade com o previsto na Lei 12.714/2012 que dispõe sobre o sistema de acompanhamento da execução das penas, da prisão cautelar e da medida de segurança?</p> <p>4 – A alocação de presos nos estabelecimentos Prisionais observa o previsto nos artigos 82 - §1º, 84, 85, 87, 91, 93, 102 da LEP?</p> <p>5 – Qual o resultado que a AGEPEN tem obtido com a</p>

		<p>utilização das informações sistematizadas referentes ao custo do preso como ferramenta de gerenciamento do sistema prisional?</p> <p>6 – O quadro de pessoal da AGEPEN é suficiente e adequado para atender à demanda do sistema penitenciário estadual?</p> <p>7 – O desempenho do Estado na implementação de ações para atingir a suficiência de vagas no sistema prisional estadual está adequado?</p>
--	--	--

FONTE: Elaborado pelo autor.

Constata-se que é a partir da busca pelas respostas às questões de auditoria que a equipe auditora é capaz de investigar o problema em questão e, ao concluir o relatório final, recomendar que sejam adotadas medidas capazes de promover o aprimoramento da gestão. O Relatório é, portanto, produto da auditoria.

Os relatórios de auditoria operacional são divulgados no endereço eletrônico do próprio Tribunal, no *link* <http://www.tce.ms.gov.br/auditoria-operacional>. Dessa forma, todas as auditorias operacionais realizadas estão acessíveis para consulta do Relatório de Auditoria e da deliberação proferida pela Corte de Contas, como ilustra a Figura 1.

Figura 1– Divulgação das auditorias operacionais



FONTE: Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul, 2019.

Em outra análise, cabe destacar que a estrutura organizacional e as atribuições do setor responsável pela realização das auditorias operacionais no TCE-MS foram definidas na Resolução n.º 14, de 24 de junho de 2015. Assim sendo, e com as mudanças introduzidas pela Resolução TCE/MS n.º 89, de 17 outubro de 2018, as auditorias operacionais do TCE-MS são realizadas no âmbito da Gerência de Auditoria Operacional, especificamente por intermédio da

Supervisão de Auditoria Operacional, à qual compete, conforme determinado no artigo 76, executar as atividades inerentes às auditorias operacionais.

Relevante destacar o texto dos incisos VI e VII, do artigo 74 da supracitada Resolução, que ressaltam a relevância do aprimoramento contínuo dos trabalhos de auditoria operacional. Esses incisos, respectivamente, asseveram a importância do desenvolvimento e aperfeiçoamento dos procedimentos utilizados nas auditorias operacionais, bem como da realização de pesquisas e estudos relacionados a métodos, técnicas e padrões pertinentes aos seus trabalhos e elaboração de manuais.

Dessa forma, aprimorar continuamente os trabalhos de auditorias operacionais é procedimento inerente ao próprio trabalho da auditoria e pressupõe que a equipe esteja sempre realizando pesquisas e estudos direcionados a este objetivo. Essa realidade é alcançada por meio da padronização de procedimentos, adoção de manual de auditoria e incorporação de novas ferramentas e técnicas.

Por outro lado, especificamente em relação ao manual de auditoria operacional do TCE-MS, cabe lembrar, novamente, que ele está sendo elaborado. Com a edição do Manual, será possível uniformizar os procedimentos adotados para a realização de auditorias operacionais no âmbito do Tribunal, permitindo o controle de qualidade dos trabalhos e, conseqüentemente, aprimorando os resultados obtidos por meio das auditorias.

Entretanto, ainda que não disponha de manual próprio, as auditorias operacionais do TCE-MS estão sendo realizadas utilizando como referência o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União, bem como as diretrizes constantes nas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), especificamente os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional constantes na ISSAI 300. Sendo assim, a utilização desses textos referenciais ocorre mediante adaptação ao contexto organizacional, uma vez que o Tribunal possui Lei Orgânica e Regimento Interno próprios, além de outras normas que regem o funcionamento da Corte de Contas.

Utilizando como referência o Manual de Auditoria operacional do TCU, bem como as normas da Intosai (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), a Gerência de Auditoria operacional do TCE-MS realiza seus trabalhos orientando-se pelo chamado ciclo de auditoria operacional. Esse ciclo, elaborado com base nas normas do órgão central de controle do parlamento inglês, o NAO.

Por conseguinte, as auditorias operacionais do TCE-MS, são realizadas conforme as descritas a seguir e representadas graficamente na Figura 2: seleção de tema a ser auditado, planejamento da auditoria, execução da auditoria, elaboração do relatório de auditoria,

comentário do gestor em relação ao relatório, apreciação do relatório, divulgação do relatório e dos resultados da auditoria e monitoramento da decisão emanada pelo Tribunal.

Figura 2– Ciclo de Auditoria Operacional



FONTE: TCU, 2010 (Adaptado de NAO – 1996).

Diante do exposto, a auditoria operacional inicia-se pelo processo de seleção do objeto, que consiste “na definição de um objeto que ofereça oportunidade para a realização de auditoria que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública e forneça à sociedade opinião independente sobre o desempenho da atividade pública” (TCU, 2010, p.15).

Para a definição do objeto a ser auditado, devem ser atendidas, dentre outras normas, as determinações constantes na Resolução TCE/MS nº 89, de 17 outubro de 2018, que identifica as atribuições da Gerência de Auditoria Operacional, asseverando que a esta compete:

Art. 74. À Gerência de Auditoria Operacional compete:

[...]

II - programar as atividades de auditoria operacional constante do plano anual ou determinadas por membro do Tribunal, monitorando sua realização;

[...]

V - propor plano anual para realização de auditorias operacionais, monitoramentos e levantamento de dados, submetendo-o à Diretoria Geral para os trâmites regimentais; (MATO GROSSO DO SUL, 2018).

O plano anual de fiscalização a ser definido pela Gerência de Auditoria Operacional deve se alinhar às orientações estratégicas do Tribunal, especialmente aos planos definidos nas Normas de Auditoria Governamental do TCE-MS – NAGs: Plano de Controle Externo, Plano

de Diretrizes, Plano de Fiscalização.

O Plano de Controle Externo

É um plano elaborado em nível tático, bienal, que segue as prioridades institucionais, estabelece as linhas de ação e orientações para as atividades de controle externo. É elaborado de acordo com o Planejamento Estratégico e orienta a elaboração do Plano de Diretrizes (MATO GROSSO DO SUL, 2017, p.19).

Por outro lado, o Plano de Diretrizes corresponde ao “plano bienal que estabelece as orientações, indicadores de desempenho, metas e iniciativas que nortearão as ações do Tribunal, a partir dos Planos Estratégico e de Controle Externo” (MATO GROSSO DO SUL, 2016, p.20).

Já o Plano de Fiscalização “é o planejamento anual que conterà a programação e objetivos das ações de controle externo no âmbito do TCE-MS, levando em conta o Plano de Controle Externo e o Plano de Diretrizes (MATO GROSSO DO SUL, 2016, p.20)”.

Em síntese “o Plano de Controle Externo determina o que fazer; o Plano de Diretrizes define como fazer e o Plano de Fiscalização executa o previsto nos planos anteriores para atender aos objetivos estratégicos (MATO GROSSO DO SUL, 2016, p.21)” e é o alinhamento desses planos que garante o atingimento dos resultados estabelecidos no Planejamento Estratégico do Tribunal, vez que direciona as ações e uniformiza os procedimentos a serem adotados.

Assim, o processo de escolha do objeto a ser auditado encontra fundamentos no planejamento organizacional, mesmo porque como ressalta o Manual de Auditoria Operacional do TCU:

[...] o campo de atuação do controle externo é muito amplo, se comparado aos seus recursos, que são limitados. Para decidir o que auditar, é necessário estabelecer critérios, visando orientar a aplicação de recursos e aumentar a probabilidade de selecionar objetos de auditoria que tragam oportunidade de realizar trabalhos significativos (TCU, 2010, p.14).

Ademais, o referido Manual ressalta, com base nas normas da ISSAI 300/3.2, que a principal orientação para selecionar o objeto de auditoria é a capacidade de a auditoria agregar valor, portanto, sua contribuição para a avaliação e a melhoria da gestão pública. Destaca, também, que existem outros critérios que podem ser usados, entre os quais estão a materialidade, a relevância e a vulnerabilidade (TCU, 2010).

Essa visão referente aos critérios para a seleção do objeto de auditoria está inserida nas NAGs do TCE-MS. Elas preceituam que o planejamento da auditoria governamental “deve buscar a identificação de operações que envolvam as prioridades relacionadas à relevância,

materialidade, risco e oportunidade previamente definido pelo TCE-MS” (MATO GROSSO DO SUL, 2016).

Definido o objeto a ser auditado, em continuidade ao ciclo de auditoria operacional, a fase seguinte consiste na etapa de planejamento da auditoria. Esta fase é essencial para garantir maior qualidade às auditorias, pois “visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessários à sua realização” (TCU, 2010, p.20).

E, é durante a fase de planejamento da auditoria que é elaborada a Matriz de Planejamento que norteia todo o trabalho a ser realizado durante a auditoria, direcionando a atuação da equipe. Essa Matriz é definida pelas NAGs do TCE-MS como:

[...] um papel de trabalho, elaborado na fase de planejamento, que serve como guia e meio de controle da execução dos procedimentos planejados. Visa a documentar e sistematizar os trabalhos, detalhando o que for necessário ao entendimento dos pontos de controle e procedimentos que serão aplicados para o atingimento dos objetivos das fiscalizações (MATO GROSSO DO SUL, 2017, p. 4)

A Gerência de Auditoria Operacional utiliza esse papel de trabalho para a realização de auditorias como demonstra o Relatório da Auditoria Coordenada Regimes Próprios de Previdência Social, ao apresentar o seguinte texto:

Entre os dias 7 e 11 de dezembro de 2015, a equipe de auditoria participou da oficina de trabalho de planejamento, em Brasília – DF, coordenado pelo Tribunal de Contas da União. Neste momento, consolidaram-se os instrumentos de planejamento de auditoria coordenada, tais como matriz de planejamento e papéis de trabalho e foram definidos os prazos de execução das auditorias (MATO GROSSO DO SUL, 2017, p.11).

Outro exemplo, que corrobora a afirmativa anteriormente exposta, é o Relatório Final da Auditoria de Desempenho Operacional no Sistema Prisional do estado de Mato Grosso do Sul, no qual consta que:

10.2 [...] Na fase de planejamento, foram realizadas as seguintes atividades; Consultas e interpretações das legislações federais e estaduais e demais documentos que regulamentam o Sistema Prisional; b) Entre os dias 6 a 8 de março de 2017, a equipe de auditoria participou da oficina de trabalho da primeira etapa de planejamento em relação às medidas emergenciais adotadas para prevenir ou conter a rebelião nos presídios estaduais, em Brasília — DF, coordenada pelo Tribunal de Contas da União. 10.3 A segunda etapa de planejamento ocorreu entre os dias 31 de julho a 4 de agosto de 2017, em Brasília - DF, também, coordenada pelo TCU. Nas duas etapas, foram consolidados os instrumentos de planejamento de auditoria coordenada, tais como matriz de planejamento e papéis de trabalho e foram definidos os prazos de execução da auditoria (MATO GROSSO DO SUL, 2018, p.10).

O Quadro 3 apresenta um modelo de Matriz de Planejamento utilizado em auditorias operacionais pela Gerência. Essa ferramenta o principal instrumento de planejamento do trabalho que a ser realizado.

Quadro 3 - Modelo de Matriz de Planejamento

Questão/ subquestão de auditoria	Informações requeridas	Fontes de Informação	Procedimentos de coleta de dados	Procedimentos de análise de dados	Limitações	O que a análise vai permitir dizer
Especificar os termos-chave e o escopo da questão: - critério - período de abrangência - atores envolvidos - abrangência geográfica	Identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria	Identificar as fontes de cada item de informação	Identificar as técnicas de coleta de dados que serão usadas e descrever os respectivos procedimentos	Identificar as técnicas a serem empregadas na análise de dados e descrever os respectivos procedimentos	Especificar as limitações quanto: - à estratégia metodológica adotada - ao acesso a pessoas e informações - à qualidade das informações - às condições operacionais de realização do trabalho	Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados

FONTE: Manual de Auditoria Operacional, TCU, 2010.

Como se observa no Quadro 3, a equipe de auditoria elabora a Matriz de Planejamento para guiar a execução da auditoria. Nela é inserida a questão de auditoria e são elencadas as informações a serem levantadas, suas fontes originárias e como elas serão coletadas. Também são identificados os procedimentos a serem realizados para analisar os dados e informações coletados, as limitações que comprometam a realização das ações e, por fim, os resultados e conclusões que poderão ser alcançados mediante todo o trabalho realizado.

Nesse contexto, vale lembrar que nos trabalhos realizados pela Gerência de Auditoria Operacional do TCE-MS são utilizadas, conforme os objetivos de cada trabalho, diferentes metodologias. Nos relatórios de auditoria, para organizar melhor o texto, as metodologias são discriminadas em dois grupos principais: metodologias utilizadas na fase de planejamento e metodologias utilizadas na fase de execução da auditoria.

O Quadro 4 apresenta as metodologias utilizadas nas auditorias operacionais realizadas pela Gerência.

Quadro 4 - Metodologias aplicadas em auditorias operacionais no TCE-MS

Tema auditado	Ano de finalização do Relatório	Metodologia
Projeto Especial de Formação Continuada em Língua Portuguesa para Professores dos Anos Iniciais do Ensino Fundamental	2009	Fase de planejamento: a) reuniões com gestores e técnicos; b) análise da legislação e de documentos técnicos; c) aplicação de técnicas de diagnóstico de auditoria. Fase de execução: a) pesquisa postal; b) visitas técnicas, com realização de entrevistas; c) verificação de sistemas de controles internos; d) consulta a banco de dados; e) pesquisa documental.
Estratégia Saúde da Família	2010	Fase de planejamento: a) reuniões com gestores e técnicos; b) análise da legislação e de documentos técnicos; c) aplicação de técnicas de diagnóstico de auditoria. Fase de execução: a) pesquisa postal; b) visitas técnicas, com a realização de entrevistas e grupo focal; c) verificação de sistemas de controles internos; d) pesquisa documental.
Rede de Monitoramento das águas superficiais de Mato Grosso do Sul	2012	Fase de planejamento: a) reuniões com gestores e técnicos; b) análise da legislação e de documentos técnicos; c) aplicação de técnicas de diagnóstico. Fase de execução: a) Entrevistas semi-estruturadas com gestores; b) visitas técnicas, com acompanhamento da equipe de coleta de amostras de água; c) grupo focal com técnicos da rede de monitoramento; d) pesquisa documental; e) contratação de especialista.
Sistema Esgotamento Sanitário no Estado de Mato Grosso do Sul	2013	Fase de planejamento: a) reuniões com gestores e técnicos; b) análise da legislação e documentos técnicos; c) aplicação de técnicas de diagnóstico. Fase de execução: a) Entrevistas semi-estruturadas com gestores; b) Observação direta; com visitas técnicas a estações de tratamento de esgoto; c) pesquisa documental; d) Pesquisa postal; e) contratação de especialista.
Ensino Médio	2014	Fase de planejamento: a) análise da legislação e documentos técnicos; b) aplicação de técnicas de diagnósticos. Fase de execução: a) entrevistas com diretores nas escolas visitadas; b) questionários enviados via internet para diretores; c) questionários aplicados in loco para diretores adjuntos, coordenadores pedagógicos, professores e estudantes nas escolas visitadas; d) visitas as escolas; e) consulta aos resultados do censo escolar do MEC e f) requisição de informações e documentos por ofício.
Atenção Básica da Saúde	2015	Fase de planejamento: a) reuniões técnicas com gestores e técnicos da Secretaria de Estado de Saúde; b) análise da legislação e documentos técnicos que regulamentam a Atenção Básica; c) aplicação de técnicas de diagnóstico de auditoria. d) Oficina sobre a Matriz de Planejamento em Brasília - DF. Fase de execução: a) pesquisa eletrônica com Secretários Municipais de Saúde; b) Entrevistas com os Gestores Estaduais de Saúde; c) pesquisa documental; d) grupos focais com conselhos municipais de saúde; f) visita de estudo, com realização de entrevistas.
Saneamento Básico no município de Bonito	2016	Fase de planejamento: a) solicitação de documentos; b) análise da legislação e documentos técnicos. Fase de execução: a) Entrevistas com gestores e técnicos; b) Solicitação de documentos.
Regimes Próprios de Previdência Social	2017	Fase de planejamento: a) participação da equipe em curso de capacitação; b) realização de oficina de trabalho, com consolidação dos papéis de trabalho; Fase de execução: a) solicitação de documentos; b) pesquisa eletrônica junto aos gestores dos Institutos de Previdência; c)

		análise de informações contidas na rede mundial de computadores; e) entrevistas com gestores; f) consolidação da Matriz de Achados por meio de oficina de trabalho, em Brasília – DF, organizada e coordenada pelo TCU.
Sistema Prisional	2018	Fase de planejamento: a) estudo das legislações federais e estaduais e demais documentos que regulamentam o Sistema Prisional; b) participação da equipe de auditoria em duas oficinas de trabalho coordenada pelo Tribunal de Contas da União, em Brasília – DF. Fase de execução: a) entrevistas não estruturadas com gestores da Secretaria de Justiça e Segurança Pública, da AGEPEN, da Unidade Mista de Monitoramento Virtual e Coordenadoria das Varas de Execução Penal de MS – COVEP; b) questionários enviados via internet para diretores das Unidades Prisionais; c) questionários enviados via correio para Tribunal de Justiça, Ministério Público, Defensoria Pública, Assembleia Legislativa, Controladoria Geral do estado e Ordem dos Advogados do Brasil - OAB; d) visita à Unidade Mista de Monitoramento Virtual; e) visita às obras não concluídas das Unidades Prisionais do Complexo da Gameleira (duas unidades masculinas e uma unidade feminina); f) Pesquisa documental e g) Pesquisa na internet referente aos temas Segurança Pública e Sistema Prisional.

FONTE: Elaborado pelo autor.

Compreende-se, portanto, que embora determinados procedimentos metodológicos sejam aplicados comumente nas auditorias (solicitação de documentos e análise da legislação e de documentos pertinentes) as diferentes metodologias a serem realizadas pela equipe se adaptam conforme as variadas questões que perpassam a auditoria como, por exemplo, seu objetivo, escopo, fontes de informação e limitações.

E, sendo assim, as tarefas a serem realizadas no âmbito de cada uma das auditorias depende desses fatores. Nesse ponto, identifica-se como necessária a utilização de lista de tarefas que contenham um rol de ações a serem colocadas em prática pela equipe. Ela poderá ser utilizada como guia para nortear as tarefas e possibilitar a padronização e aumentar a qualidade ao processo de trabalho.

Finalizada a fase de planejamento, em continuidade ao ciclo de auditoria operacional, ocorre a etapa de execução que “consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria” (TCU, 2010, p.35). É o momento em que as metodologias descritas na Matriz de Planejamento são colocadas em prática, ocorrendo a coleta e a análise de dados e informações.

O trabalho executado pela equipe de auditoria é consolidado em uma matriz, a Matriz de Achados. Essa Matriz, segundo definição das NAGs do TCE-MS, corresponde a

[...] um papel de trabalho elaborado pelo profissional de auditoria que o auxilia na organização das informações correspondentes aos achados de auditoria verificados na

fase de execução e deve guardar pertinência com a Matriz de Planejamento (MATO GROSSO DO SUL, 2017, p. 43).

Ademais, as NAGs do TCE-MS destacam que:

A Matriz de Achados facilita e sistematiza os trabalhos de fiscalização, tendo por objeto a visualização dos resultados da execução, a demonstração da consistência lógica entre os achados, suas causas, seus efeitos além de subsidiar a elaboração do Relatório (MATO GROSSO DO SUL, 2017, p. 43).

Portanto, é nessa Matriz que são sintetizadas, dentre outras, as informações sobre os fatores que levaram a uma determinada situação, identificando as causas e os efeitos dessa situação. Além disso, são propostas as recomendações de medidas para que o gestor realize a intervenção, bem como os benefícios que serão alcançados com a implementação das recomendações.

O Quadro 5 ilustra um modelo de Matriz de Achados presente no Manual de Auditoria Operacional do TCU e utilizado pela Gerência de auditoria Operacional do TCE-MS.

Quadro 5 – Modelo de Matriz de Achados

Achado					Boas práticas	Recomendações e determinações	Benefícios esperados
Situação encontrada	Critério	Evidências e análises	Causas	Efeitos			
Constatações de maior relevância, identificadas na fase de execução	Padrão usado para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado	Resultado da aplicação dos métodos de análise de dados e seu emprego na produção de evidências. De forma sucinta, devem ser indicadas as técnicas usadas para tratar as informações coletadas durante a execução e os resultados obtidos	Podem ser relacionadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, ou estar fora do controle ou da influência do gestor. A identificação de causas requer evidências e análises robustas. As deliberações conterão as medidas consideradas necessárias para sanear as causas do desempenho insuficiente.	Consequências relacionadas às causas e aos correspondentes achados. Pode ser uma medida da relevância do achado.	Ações identificadas que comprovadamente levam a bom desempenho. Essas ações poderão subsidiar a proposta de recomendações e determinações.	Devem ser elaboradas de forma a tratar a origem dos problemas diagnósticos. Sugere-se parcimônia na quantidade de deliberações e priorização para solução dos principais problemas.	Melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações. Os benefícios podem ser quantitativos e qualitativos. Sempre que possível, quantificá-los.

FONTE: Manual de Auditoria Operacional, TCU, 2010, p.41.

Com a consolidação dos achados, é elaborado pela equipe de auditoria o Relatório Final. Esse relatório, como destacado pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU (2010) é o principal produto da auditoria, é o instrumento formal e técnico pelo qual a equipe auditora comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento.

Além disso, como definido pelas NAGs do TCE-MS, o Relatório é um documento

obrigatório que segue ritos formais e que deve basear-se na Matriz de Achados. Então, deve seguir padrões de qualidade como, por exemplo: clareza, convicção, concisão, completude, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade.

Com a finalização do Relatório Preliminar de Auditoria Operacional é oportunizado ao auditado examiná-lo e conhecer os achados e as conclusões. Dessa forma, ao ter ciência dessas informações de forma completa e por escrito, o auditado poderá oferecer novas informações ou argumentos.

Após analisar o Relatório Preliminar de Auditoria Operacional, o gestor apresenta suas considerações e encaminha ao Tribunal. A equipe de auditoria realiza análise quanto à manifestação do gestor e, então, produz o Relatório Final de Auditoria Operacional que é encaminhado ao Conselheiro Relator.

5 PROPOSTA DE INTERVENÇÃO

Para verificar a possibilidade de utilizar a ferramenta de gestão 5W2H para a construção de planos de ação em auditorias operacionais do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul considerou-se relevante a necessidade de aprovação de manual próprio de auditoria operacional, bem como a consolidação de uma lista de tarefas padronizada e que contenha os procedimentos padrão executáveis no âmbito da auditoria operacional.

Em relação ao Manual de Auditoria Operacional, cabe lembrar, que ele está em fase de finalização, o que já possibilitará o aprimoramento dos trabalhos de auditoria operacional sem a necessidade de adaptação de conceitos, técnicas e procedimentos oriundos de outras organizações. Além disso, o referido manual promoverá a padronização de procedimentos a serem adotados nas auditorias operacionais do TCE-MS.

Por outro lado, vale destacar que a utilização da ferramenta 5W2H nos trabalhos de auditoria operacional do TCE-MS alinha-se às propostas definidas em outros manuais do próprio Tribunal. É o caso do Manual de Auditoria de Conformidade e do Manual de Inspeção, que apresentam matrizes de Planejamento contendo colunas para identificar o “auditor encarregado” e o “período”. Essa previsão demonstra a preocupação com a definição clara de duas informações fundamentais para a documentação dos trabalhos: o responsável pela realização (quem) e o momento em que esta será realizada (quando).

Entretanto, o detalhamento das metodologias a serem aplicadas em auditorias operacionais e que devem estar descritas na Matriz de Planejamento pressupõe a separação dos métodos adotados para a coleta de dados e informações daqueles utilizados para a análise dos dados e informações coletados.

Ademais, nas auditorias operacionais adota-se como procedimento a validação das matrizes de Planejamento e de Achados para garantir maior qualidade à auditoria e estas informações não são relevantes para as partes que participam dessa etapa. Assim, no processo de validação, as matrizes são submetidas a um painel de referência para colher críticas quanto ao trabalho.

Nesse sentido, o Manual de Auditoria operacional do TCU ressalta que:

Esse processo de validação tem por objetivos específicos:

- a) conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia utilizada, questionando as fontes de informação, a estratégia metodológica e o método de análise a ser utilizado, em confronto com os objetivos da auditoria;
- b) orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada pela auditoria;

- c) prover variado conjunto de opiniões especializadas e independentes sobre o projeto de auditoria;
- d) assegurar a qualidade do trabalho e alertar a equipe sobre falhas no seu desenvolvimento/ concepção; e
- e) conferir a presença de benefícios potenciais significativos. (TCU, 2010)

Tendo em vista esse processo de validação, é relevante destacar que as informações constantes na Matriz de Planejamento devem ser claras e concisas suficientemente para que possam ser analisadas pelos participantes do Painel. Informações como responsável pela realização de determinada tarefa, bem como o momento exato em que esta será realizada estão restritas aos trabalhos internos da própria equipe de auditoria e ao controle de qualidade a ser efetuado pelo supervisor de auditoria.

Nesse sentido, vislumbra-se a possibilidade de utilizar a ferramenta 5W2H como instrumento complementar à Matriz de Planejamento para detalhar os procedimentos metodológicos a serem colocados em prática pela equipe de auditoria. Dessa forma, tais procedimentos são identificados como ações (o quê) e então, complementados com as informações referentes ao momento (quando), local (onde), motivo de aplicar (por quê), responsável (quem) e se haverá custos (quanto).

Para a aplicação da ferramenta, na perspectiva da padronização e do controle de qualidade, demonstrou-se necessária sua associação a uma lista de tarefas padrão. Essa associação demanda, primeiramente, que seja realizada a padronização das tarefas associadas a cada uma das etapas do ciclo de auditoria operacional. Conseqüentemente, é necessária uma lista de tarefas consolidando uma série de atividades passíveis de serem realizadas na fase de planejamento; outra na fase de execução e, outra na de elaboração do relatório.

Dessa forma, como orientação e, dadas as necessárias adaptações ao contexto organizacional do TCE-MS, é possível utilizar os procedimentos descritos para as etapas de planejamento, execução e elaboração de relatório. Esse modelo baseia-se no Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso, vez que este manual apresenta, de forma sistemática, uma lista de procedimentos padrão a ser seguido na realização de auditorias operacionais, como ilustra o Quadro 6.

Quadro 6 - Procedimentos adotados em auditoria operacional

Procedimentos para realização de auditoria operacional	
PLANEJAMENTO	
1.	Estudo preliminar do objeto da auditoria
2.	Apresentação da equipe ao gestor e ao controle interno
3.	Realização de visitas exploratórias
4.	Definição e elaboração das técnicas de diagnóstico
5.	Matriz de planejamento
5.1	Elaboração da matriz de planejamento

5.2 Validação da matriz de planejamento
5.3 Realização do painel de referência
5.4 Revisão da matriz de planejamento após painel de referência
5.5 Apresentação da matriz de planejamento ao gestor
6. Elaboração do projeto de auditoria
7 Elaboração de despacho e encaminhamento ao Relator para aprovação
8. Elaboração dos instrumentos de coleta de dados
8.1 Realização do teste piloto
8.2 Ajuste dos instrumentos de coleta de dados
EXECUÇÃO
1. Encaminhamento de ofícios solicitando documentos e informações;
2. Organização dos documentos para trabalhos de campo;
3. Realização dos trabalhos de campo;
4. Estudo e compilação dos dados coletados;
5 Matriz de achados
5.1. Elaboração da matriz de achados;
5.2 Revisões da matriz de achados;
5.3 Realização do painel de referência;
5.4 Revisão da matriz de achados após o painel de referência
5.5 Apresentação da matriz de achados ao gestor
RELATÓRIO
1. Relatório preliminar de auditoria
1.1 Elaboração do relatório preliminar
1.2 Revisão (ões) do relatório preliminar
1.3 Encaminhamento do relatório preliminar ao(s) gestor(es)
2. Análise de comentários do(s) gestor(es)
3. Relatório final de auditoria
3.1. Elaboração do relatório final
3.2 Revisão (ões) do relatório final
4 Elaboração de despacho e encaminhamento ao Relator

FONTE: Adaptado do Manual de Auditoria Operacional do TCE-MT, 2017.

Assim, tomando como exemplo o procedimento “1. Estudo preliminar do objeto da auditoria”, essa fase conterà as tarefas identificadas no Quadro 7.

Quadro 7 - Procedimentos de auditoria operacional

Estudo preliminar do objeto da auditoria	Aplicável		Justificativa de não aplicar
	Sim	Não	
1.1 Definir os objetivos da auditoria;			
1.2 Revisar legislação;			
1.3 Revisar bibliografia;			
1.4 Revisar outras auditorias já realizadas;			
1.5 Participar de capacitação quanto ao tema da auditoria;			
1.6 Verificar a estruturação do Controle Interno e da Ouvidoria;			
1.7 Identificar a atuação órgãos de controle social;			
1.8 Outras ferramentas e técnicas aplicáveis:			
1.8.1 Consulta ao portal da transparência (exemplo 1)			
1.8.2 Entrevistar especialistas (exemplo 2)			
1.8.n xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx (exemplo n)			

FONTE: Adaptado do Manual de Auditoria Operacional do TCE-MT, 2017.

Dessa forma, como exemplo, a tarefa “1.4 Revisar outras auditorias já realizadas”,

poderia deixar de ser analisada no caso de o Tribunal não ter realizado auditoria anterior sobre o tema abordado. Essa constatação justificaria a não aplicação da tarefa à auditoria em curso.

Semelhante análise ocorreria com a tarefa “1.6 Verificar a estruturação do Controle Interno e da Ouvidoria”, que passaria por uma análise preliminar quanto a ser ou não realizada. A inexistência de Controle Interno em determinada organização justificaria a não aplicação dessa etapa do estudo preliminar e seria considerada como limitação imposta ao trabalho, sendo detalhada na Introdução do relatório de auditoria.

Diante desse cenário e considerando a auditoria como um todo, a lista de tarefas corresponderia, portanto, a um pressuposto básico a ser seguido no decorrer da auditoria, congregando todas as atividades passíveis de execução pela equipe auditora, a depender do contexto aplicável, inclusive subsidiando um posterior procedimento de controle de qualidade. A equipe, então, define quais tarefas deverão ser realizadas durante a auditoria, baseando-se na análise de aplicabilidade ou não de cada uma das tarefas.

Então, são elencadas as atividades que serão realizadas, determinando o(s) membro(s) responsável(is) pela sua execução e o prazo para conclusão. Também, a partir das tarefas previamente definidas, avalia-se a necessidade de realização de determinada atividade (por quê), considerando critérios como a relevância que tal atividade terá para a auditoria bem como os riscos decorrentes de sua não realização, além dos custos relativos à sua execução (quanto).

Finalizadas essas análises, estarão definidas as tarefas a serem executadas (o quê), o momento (quando), o motivo (por quê), o local de execução (onde) e o responsável pela sua execução (quem), além dos custos (quanto) e de que forma será executada (como). Estas definições, para que sejam melhor executadas, devem ocorrer conforme o andamento de cada uma das etapas.

Portanto, semelhante ao que ocorre no ciclo de auditoria operacional, devem ser definidas as tarefas conforme o andamento da auditoria, iniciando pela etapa de seleção do objeto e passando pelas demais fases, até a conclusão com o relatório final de auditoria.

Diante dessa análise e, para melhor esclarecer a proposta, segue quadro exemplificando a aplicação da ferramenta 5W2H para elaboração de plano de ação de uma auditoria na área de meio ambiente.

Quadro 7 - Exemplo da aplicação da ferramenta 5W2H em procedimento de planejamento de auditoria operacional

O que	Quem	Onde	Por quê	Quando	Como	Quanto
1.1 Definir os objetivos da auditoria;	Auditor 1 Auditor 2 Auditor 3	TCE-MS	O objetivo da auditoria corresponde ao	07/01/2019	Por meio de reunião entre os membros	Não aplicável

	Auditor 4		propósito da auditoria, ou seja, a finalidade de realizar o trabalho.		da equipe.	
1.2 Revisar legislação;	Auditor 1 Auditor 2	TCE-MS	Conhecer as normas que regem o tema auditado.	25/01/2019	Pesquisa nos portais de legislação.	Não aplicável
1.3 Revisar bibliografia;	Auditor 3 Auditor 4	TCE-MS	Identificar literatura científica relacionadas ao tema e que sejam referência para a tomada de decisão da equipe, seja quanto aos procedimentos metodológicos, definição de indicadores, dentre outros	25/01/2019	Pesquisa em sítios eletrônicos especializados como, por exemplo, o google acadêmico.	Não aplicável
1.4 Revisar outras auditorias já realizadas;	Auditor 1 Auditor 2	TCE-MS	Identificar decisões relativas à temática proferidas pelo próprio Tribunal ou de outros órgãos de controle.	01/02/2019	Pesquisa nas bases de dados do TCE-MS.	Não aplicável
1.5 Participar de capacitação quanto ao tema da auditoria;	Auditor 1 Auditor 2 Auditor 3 Auditor 4	Escoex	O tema da auditoria demanda conhecimentos relativos à gestão de riscos ambientais.	28/01/2019 a 29/01/2019	Será contratado especialista em gestão de riscos ambientais para curso de 16 horas.	R\$ 2.000,00
1.6 Verificar a estruturação do Controle Interno e da Ouvidoria;	Auditor 3 Auditor 4	TCE-MS	Analisar se o Controle Interno e as Ouvidorias estão devidamente regulamentados e estruturados para exercerem suas atribuições.	07/02/2019	Pesquisa nos endereços eletrônicos e na legislação dos auditados.	Não aplicável
1.7 Identificar a atuação órgãos de controle social;	Auditor 1 Auditor 2	TCE-MS	Identificar se existe previsão da participação social no objeto auditado.	07/02/2019	Pesquisa em atas conselhos	Não aplicável

FONTE: elaborado pelo autor.

Como é possível observar, considerando que a equipe auditora é composta por quatro auditores, e que as tarefas já estariam previamente definidas, seria necessário definir como as tarefas seriam distribuídas entre os membros. Assim, no caso da tarefa denominada de “Definir os objetivos da auditoria” seria necessária uma reunião entre os membros da equipe no próprio Tribunal para determinar o que se pretende com a auditoria.

Portanto, além de ser em uma data inicial do planejamento dos trabalhos de auditoria,

a atividade demanda uma reunião entre os membros para que, consensualmente, possam cumpri-la. Essa atividade não necessitaria de quaisquer custos adicionais e, por não haver valores a serem lançados na coluna “quanto”, seria preenchida com a informação “não aplicável”.

Diferentemente, a atividade “Participar de capacitação quanto ao tema da auditoria” demandaria que a equipe participasse de capacitação seja na modalidade presencial ou à distância. No exemplo dado, seria contratado um especialista na área para ministrar um curso. Curso este que seria ministrado na Escola Superior de Controle Externo que funciona no mesmo prédio do Tribunal, na data de 28/01/2019 a 29/01/2019. Sendo assim, somente haveria custo com a contratação que, no caso, para um total de 16 horas/aula seria de R\$ 2.000,00.

Em outra visão, encaminhando-se para a fase de execução da auditoria, e analisando o caso da etapa “3. Realização dos trabalhos de campo”, as tarefas a serem realizadas consistiriam em:

Quadro 8 - Procedimentos de auditoria operacional

3. Realização dos trabalhos de campo	Aplicável		Justificativa de não aplicar
	Sim	Não	
Realizar entrevista com gestores;			
Encaminhamento de questionário eletrônico (<i>Survey</i>);			
Realizar visitas técnicas e exames <i>in loco</i> ;			

FONTE: elaborado pelo autor, com base nos relatórios de auditoria operacional do TCE-MS.

Para essa etapa, as atividades são incluídas na ferramenta 5W2H, correspondendo ao descrito no Quadro 9.

Quadro 9 – Aplicação da ferramenta 5W2H na fase de execução da auditoria

O que	Quem	Onde	Por quê	Quando	Como	Quanto
Realizar entrevista com gestores;	Auditor 1 Auditor 2	Município de Campo Grande - MS	Coletar informações relevantes sobre a visão dos gestores sobre o objeto auditado.	25/02/2019	Executar o procedimento utilizando o papel de trabalho referente à realização de entrevistas e preparado na fase de planejamento.	Não se aplica.
Encaminhar questionário eletrônico (<i>Survey</i>);	Auditor 3	TCE-MS	Coletar informações relevantes de atores envolvidos com o objeto auditado.	25/02/2019	Cadastrar os e-mails dos atores que participarão da pesquisa eletrônica e encaminhar a eles o questionário elaborado na fase de planejamento	Não se aplica.

					por meio da plataforma <i>LimeSurvey</i> .	
Realizar visitas técnicas e exames <i>in loco</i> ;	Auditor 1 Auditor 4	Município de Campo Grande - MS	Coletar evidências físicas como fotografias e relatórios técnicos.	26/02/2019	Realizar os procedimentos definidos no papel de trabalho referente à coleta de dados e informações mediante visita técnica preparado na fase de planejamento.	Não se aplica.

FONTE: elaborado pelo autor.

Nota-se que, na fase de execução, também é possível utilizar a ferramenta de trabalho 5W2H. Ela revela-se como um instrumento para organizar a forma procedimental da auditoria, facilitando a identificação das tarefas a serem realizadas e possibilitando distribuí-las entre os membros da equipe.

Por fim, considerando a finalização dos trabalhos de auditoria operacional, que ocorre com a entrega do relatório final de auditoria, a aplicação da ferramenta 5W2H ocorrerá conforme descrito no Quadro 10.

Quadro 10– Atividades a serem executadas durante a elaboração do relatório preliminar

1.1 Elaboração do relatório preliminar	Aplicável		Justificativa de não aplicar
	Sim	Não	
Elaborar Capa;			
Elaborar Sumário			
Elaborar Resumo			
Elaborar Introdução			
Elaborar Desenvolvimento das questões de auditoria			
Elaborar Conclusão			
Elaborar Proposta de encaminhamento			
Elaborar Apêndices (referências, siglas, glossário, questionários, entrevistas estruturadas, matriz de achados)			

FONTE: elaborado pelo autor, com base nos relatórios de auditoria operacional do TCE-MS.

Semelhantemente, para essa etapa, a aplicação da ferramenta resulta no Plano de ação apresentado no Quadro 11.

Quadro 11- Aplicação da ferramenta 5W2H na fase de elaboração do relatório de auditoria operacional

O que	Quem	Onde	Por quê	Quando	Como	Quanto
Elaborar Capa;	Auditor 1	TCE-MS	Para compor o relatório final de auditoria.	24/05/2019	Executar conforme os padrões gráficos	Não se aplica.

					definidos no Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS.	
Elaborar Sumário	Auditor 1	TCE-MS	Para compor o relatório final de auditoria.	24/05/2019	Executar conforme os padrões gráficos definidos no Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS.	Não se aplica.
Elaborar Resumo	Auditor 2	TCE-MS	Para compor o relatório final de auditoria.	31/05/2019	Executar conforme os padrões gráficos definidos no Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS.	Não se aplica.
Elaborar Introdução	Auditor 3	TCE-MS	Para compor o relatório final de auditoria.	31/05/2019	Executar conforme os padrões gráficos definidos no Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS.	Não se aplica.
Elaborar Desenvolvimento das questões de auditoria	Auditor 1 Auditor 4	TCE-MS	Para compor o relatório final de auditoria.	17/05/2019	Executar conforme os padrões gráficos definidos no Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS.	Não se aplica.
Elaborar Conclusão	Auditor 2	TCE-MS	Para compor o relatório final de auditoria.	24/05/2019	Executar conforme os padrões gráficos definidos no Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS.	Não se aplica.
Elaborar Proposta de encaminhamento	Auditor 3	TCE-MS	Para compor o relatório final de auditoria.	24/05/2019	Executar conforme os padrões gráficos definidos no Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS.	Não se aplica.
Elaborar	Auditor 2	TCE-MS	Para compor o	24/05/2019	Executar	Não se

Apêndices (referências, siglas, glossário, questionários, entrevistas estruturadas, matriz de achados)			relatório final de auditoria.		conforme os padrões gráficos definidos no Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS.	aplica.
--	--	--	-------------------------------	--	--	---------

FONTE: elaborado pelo autor.

Dessa forma, também a ferramenta 5W2H permite otimizar os trabalhos a serem realizados durante a fase final de auditoria operacional, organizando as tarefas, seus responsáveis e a data de entrega dos produtos.

Diante do exposto, os exemplos apresentados demonstram como a ferramenta 5W2H pode ser incorporada aos procedimentos de auditoria operacional independente da etapa do ciclo de auditoria. Ressalte-se que a viabilidade da proposta alcançará melhores resultados com sua associação a uma lista de tarefas padrão contendo os procedimentos e técnicas a serem utilizados em auditoria operacional. Também a aprovação do manual de auditoria operacional do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul é fundamental nesse processo de padronização e promoção da qualidade nas auditorias.

6 CONCLUSÕES E CONTRIBUIÇÃO

O presente estudo teve como objetivo principal propor o aprimoramento das auditorias operacionais realizadas pela Gerência de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do estado Mato Grosso do Sul por meio da utilização da ferramenta de gestão 5W2H nas auditorias operacionais. Sendo assim, buscou-se fundamentar os principais benefícios da ferramenta analisada a partir de estudo bibliográfico.

Do estudo bibliográfico constatou-se, conforme subseção “2.4 FERRAMENTA DE GESTÃO 5W2H”, mais precisamente, na subseção “2.4.2 Casos práticos da utilização da ferramenta” que ela é capaz de promover ganhos consideráveis no processo produtivo. Isso porque, como demonstraram os estudos, ela possibilita melhor gerenciamento das atividades a serem realizadas, auxiliando na distribuição de tarefas, na definição dos custos e na motivação quanto a realizar ou não determinada ação.

O cotejamento do referencial teórico com a análise documental, relativa às auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, permitiu alcançar o objetivo dessa pesquisa. Isso porque, constatou-se que é possível implementar a ferramenta de gestão 5W2H no processo de trabalho da Gerência de Auditoria Operacional sem a necessidade de alterações na estrutura organizacional ou adição de quaisquer custos ao processo.

Cabe salientar, nesse ínterim, que a utilização da ferramenta alcança melhores resultados mediante a implementação de um manual de auditoria operacional do TCE-MS, além da consolidação de uma Lista de Tarefas que contenha os procedimentos passíveis de realização na auditoria operacional. Lista esta que, deve consolidar todas as atividades que podem ser realizadas pela equipe durante o processo de auditoria. Essa Lista, saliente-se, deve constituir como instrumento norteador do trabalho sem engessar o processo, visto que cabe à equipe decidir, conforme as características do trabalho, quais tarefas serão realizadas.

Dessa forma, essa pesquisa, ao propor a utilização da ferramenta da gestão 5W2H na execução dos procedimentos de auditoria, corrobora com o próprio objetivo das auditorias operacionais que consiste no aprimoramento da gestão pública. Isso porque, a organização promove a celeridade e ganhos em qualidade dos trabalhos o que, conseqüentemente, conduz ao aprimoramento das auditorias operacionais.

Por fim, partindo da visão de que as auditorias operacionais devem ser gerenciadas como projetos, este estudo poderá ser base para outras pesquisas que tratem da temática auditoria operacional sob a ótica da implementação de novas ferramentas aplicáveis à gestão

de projetos, da adoção de novas técnicas a serem utilizadas em auditorias, da aplicação das diretrizes do gerenciamento de projetos e da análise dos custos para avaliação do custo-benefício.

REFERENCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. **Trajatória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas.** 2007.

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União.** Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ALVES-MAZZOTTI, ALDA JUDITH. Usos e abusos dos estudos de caso. **Cadernos de Pesquisa**, São Paulo, v. 36, n. 129, p. 637-651, dez. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cp/v36n129/a0736129.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2018.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional.** 2.ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2001.

ATRICON. ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS. **Planejamento Estratégico 2018 – 2023.** Aprovado pela Assembleia Geral em 23/11/2017 durante o XXIX Congresso dos TCs, em Goiânia-GO, 2017. Disponível em: <<http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2018/01/PLANO-ESTRAT%C3%89GICO-ATRICON-2018-2023-Aprovado-pela-Assembleia-Geral.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

_____. **Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas MMD-TC:** documento base, 2017. Disponível em: <<http://qatc.atricon.org.br/edicao-2017/>>. Acesso em: 15 abr. 2019.

BALLESTERO-ALVAREZ, María Esmeralda. **Gestão de qualidade, produção e operações.** São Paulo: Atlas, 2010.

BARCELOS, Ricardo Luis; ROSA, Sabrina Aparecida; DOS SANTOS, Adina Raquel da Silveira. Processo logístico de faturamento: estudo de caso aplicado a uma distribuidora de alimentos. **Navus: Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 7, n. 2, p. 66-77, 2017. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5905479>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

BEHR, Ariel; MORO, Eliane Lourdes da Silva; ESTABEL, Lizandra Brasil. Gestão da biblioteca escolar: metodologias, enfoques e aplicação de ferramentas de gestão e serviços de biblioteca. **Ciência da informação**, Brasília, v. 37, n. 2, p. 32-42, ago. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-19652008000200003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 23 set. 2018.

BERGUE, Sandro Trescastro. **Modelos de gestão em organizações públicas: teorias e tecnologias gerenciais para a análise e transformação organizacional.** Caxias do Sul (RS): Educs, 2011.

BERNARDI, Alberto Carlos de Campos. et al. Análise e melhoria do processo de avaliação dos impactos econômicos, sociais e ambientais de tecnologias da Embrapa Pecuária Sudeste.

Revista Gestão e Produção, São Carlos, v. 17, p. 297-316, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/gp/v17n2/a07v17n2>>. Acesso em: 23 set. 2018.

BONIN, Jiani Adriana. Explorações sobre práticas metodológicas na pesquisa em comunicação. **Revista FAMECOS: mídia, cultura e tecnologia**, Porto Alegre, n. 37, dez. 2008. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/4955/495550193018/>>. Acesso em: 23 set. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 02 out. 2018.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (Org.). **Balanco da reforma do Estado no Brasil: a nova gestão pública**. Brasília: MP/SEGES, 2002. Disponível em: <http://www.cedec.org.br/files_pdf/BalancodareformadoEstadonoBrasil.pdf>. Acesso em: 23 set. 2018.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. 3.ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

BRESSER PEREIRA, Luis Carlos. **A Reforma do Estado dos anos 90**: Lógica e Mecanismos de Controle. Lua Nova: revista de cultura e política, n. 45, 1998.

Bresser-Pereira, Luiz Carlos. Da administração burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 47, n. 1, 1996. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/702/550>>. Acesso em: 20 set. 2018.

CAMPOS, Vicente Falconi. **TQC - Controle da Qualidade Total**, no estilo japonês. 8ª. ed. Nova Lima: INDG Tecnologia e Serviços Ltda, 2004.

CARVALHO JUNIOR, José Roberto Abreu. **Uma Proposta de Intervenção Gerencial para a Inserção dos Egressos de Cursos Técnicos do IFES Campus Guarapari no Mercado de Trabalho Local**. 2018. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Espírito Santo. Disponível em: <<http://repositorio.ufes.br/jspui/handle/10/10403>>. Acesso em: 20 set. 2018.

CASTRO, Claudio de Moura. **A prática da pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COLETTI, Jaqueline; BONDUELLE, Ghislaine Miranda; IWAKIRI, Setsuo. Avaliação de defeitos no processo de fabricação de lamelas para pisos de madeira engenheirados com uso de ferramentas de controle de qualidade. **Acta Amazonica**, v. 40, n. 1, p. 135-140, 2010. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Setsuo_Iwakiri/publication/262514434_Evaluation_of_the_production_process_of_lamella_for_engineered_wood_floor_using_quality_control_instruments/links/59ca611845851556e97dffbe/Evaluation-of-the-production-process-of-lamella-for-engineered-wood-floor-using-quality-control-instruments.pdf>. Acesso em: 01 out. 2018.

COUTINHO, Marcelo James Vasconcelos. Administração Pública voltada para o cidadão: quadro teórico conceitual. **Revista do Serviço Público**, ano 51, n. 3. Julho-Setembro. 2000. Disponível em: <<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/331>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

COUTO, Daniel Uchôa Costa. Tribunais de contas e accountability por resultados: um estudo de caso das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 33, n. 2, p. 66-91, abr./jun. 2015. Disponível em: <<https://revista.tce.mg.gov.br/revista/index.php/TCEMG/article/view/36/64>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

DAYCHOUW, Merhi. **40 ferramentas e técnicas de gerenciamento**. Rio de Janeiro: Brasport, 2007.

FELGUEIRAS, José Antônio. **Contabilidade pública**. Freitas Bastos Editora: Rio de Janeiro, 2007.

FREITAS, André Luís Policani; MARINS, Cristiano Souza; SOUZA, Daniela de Oliveira. A metodologia de multicritério como ferramenta para a tomada de decisões gerenciais: um estudo de caso. **GEPROS – Gestão da Produção, Operações e Sistemas**, ano 1, nº 3, 2006. p. 51-60. Disponível em: <<https://revista.feb.unesp.br/index.php/gepros/article/viewFile/116/66>>. Acesso em 10 jan. 2019.

FREITAS, Karla Edite Pino; PFITSCHER, Elisete Dahmer; BELAN, Andressa Bregalda. Análise de Acessibilidade: Aplicação Parcial do Modelo Sicogea em um Centro de Ensino de uma Instituição Federal de Ensino. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**, v. 5, n. 3, p. 120-134, 2016. Disponível em: <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5763230>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

GALDEANO, Luzia Elaine; ROSSI, Lídia Aparecida; ZAGO, Márcia Maria Fontão. Roteiro instrucional para a elaboração de um estudo de caso clínico. **Revista Latino-Americana de Enfermagem**, v. 11, n. 3, p. 371-375, 2003. Disponível em: <<http://www.periodicos.usp.br/rlae/article/view/1778>>. Acesso em: 24 set. 2018.

GEMELLI, Inês Maria Picoli; FILIPPIM, Eliane Salete. Gestão de pessoas na administração pública: o desafio dos municípios. **RACE, Unoesc**, v. 9, n. 1-2, p. 153-180. Santa Catarina, 2010. Disponível em: <<https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/race/article/view/375>>. Acesso em: 11 jan. 2019.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, Arlida Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de administração de empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63. São Paulo, 1995. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v35n2/a08v35n2.pdf>>. Acesso em: 24 set. 2018.

GOMES, Maria Lucineide Serpa; DE OLIVEIRA, Francisco Correia. Modelos organizacionais de administração pública: um estudo dos aspectos da realidade cearense na estrutura de referência das reformas do Estado. **Revista de Ciências da Administração**, v. 12, n. 28, p. 105-126, 2010. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2010v12n28p105/17427>>. Acesso em: 01 out. 2018.

GRUENFELD, Valéria Rocha Lacerda. A auditoria operacional como instrumento do controle da eficiência na administração pública brasileira pelo Tribunal de Contas. **Revista Saberes da Amazônia**, v. 1, n. 1, p. 4-20, jan./abr, 2016. Disponível em: <<http://www.fcr.edu.br/ojs/index.php/saberesamazonia/article/view/3/1>>. Acesso em: 13 fev. 2019.

IKEDA, Ana Akemi; VELUDO-DE-OLIVEIRA, Tânia Modesto; CAMPOMAR, Marcos Cortez. A tipologia do método do caso em administração: usos e aplicações. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 34, p. 141-159, set. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302005000300009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 29 set. 2018.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KIST, Lourdes Teresinha et al. DIAGNOSIS OF HOSPITAL WASTE MANAGEMENT IN VALE DO RIO PARDO-RIO GRANDE DO SUL, BRAZIL. **Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**, v. 7, n. 3, p. 554-569, 2018. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/3dc1eb22fab5bd03a09b8e805e573e/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2037574>>. Acesso em: 13 fev. 2019.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LISBÔA, M. G. P.; GODÓI, L. P. Aplicação do método 5W2H no processo produtivo do produto: A joia. Universidade Federal de Santa Catarina. **Revista Iberoamericana de engenharia industrial**, v. 4, nº 7, p. 32-47, 2012. Disponível em: <<http://stat.necat.incubadora.ufsc.br/index.php/IJIE/article/view/1585>>. Acesso em: 18 fev. 2019.

MANSANO, Sonia Regina Vargas. O Método Qualitativo nos Estudos Sociais Aplicados: Dimensões Éticas e Políticas. **Revista Economia & Gestão**, Belo Horizonte, v. 14, n. 34, p. 119-136, mar. 2014. Disponível em: <<http://seer.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/P.1984-6606.2014v14n34p119>>. Acesso em: 02 out. 2018.

MARSHAL JUNIOR, Isnard; et al. **Gestão da Qualidade**. 9ª ed. São Paulo, FGV: 2008.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas. **Manual de Auditoria Operacional**. Aprovado por meio da Resolução Normativa nº 4/2017 - TP. Produção e atualização de conteúdo: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais, 2017. Disponível em: <<https://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00074257/Anexo%20da%20RN%2004-2017.pdf>>. Acesso em: 12 fev. 2019.

MATO GROSSO DO SUL. Constituição (1989). **Constituição do Estado de Mato Grosso do Sul de 1989**. Texto Constitucional promulgado em 5 de outubro de 1989, consolidado com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/0a67c456bc566b8a04257e590063f1fd/dfde24a4767ddcbf04257e4b006c0233?OpenDocument>>. Acesso em: 02 out. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 160**, de 2 de janeiro de 2012. Dispõe sobre o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial nº 8.102, de 3 de janeiro de 2012, páginas 1 a 6. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/66ecc3cfb53d53ff04256b140049444b/4a3fd4c5e30f3b1a0425797a0045504e?OpenDocument>>. Acesso em: 02 out. 2018.

_____. **Portaria ‘P’ nº 206**, de 30 de abril de 2019. Publicada no Diário Oficial Eletrônico TC/MS nº 2050 – Edição Extra, de 30 de abril de 2019. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=2426>>. Acesso em: 05 mai. 2019.

_____. **Portaria TC/MS nº 05**, de 09 de março de 2016. Designa servidores para comporem a Comissão Especial de Elaboração das Normas e Manuais de Auditoria Governamental no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Publicada no Diário Oficial Eletrônico TC/MS nº 1285, de 11 de março de 2016. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/portal-services/files/diarios_oficial/arquivo/1306/07959b37f22e7f6edc92358644cc6c9d.pdf>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. **Resolução nº 14**, de 24 de junho de 2015. Dispõe sobre a estrutura organizacional do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul, as atribuições e competências de suas Unidades e dá outras providências. Publicada no DOE TC/MS nº 1128, de 29 de junho de 2015, páginas 3 e 4. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/12375/3f426c32736543d4b1102b65916ff948.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2019.

_____. **Resolução nº 27**, de 9 de dezembro de 2015. Dispõe sobre a identidade institucional e o mapa estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial Eletrônico TC/MS nº 1241, de 11 de dezembro de 2015, Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/11463/fc7eb8df8da465103280171687f94720.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2019.

_____. **Resolução nº 66**, de 13 dezembro de 2017. Aprova as Normas de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/10795/2504d27bfb03c402a4745bf132b0a7a.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2018.

_____. **Resolução nº 89**, de 17 de outubro de 2018. Altera a estrutura organizacional do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, constante do Regulamento Organizacional aprovado pela Resolução nº 14, de 24 de junho de 2015, e dá outras providências. Publicada no DOE TC/MS nº 1880-Suplementar, de 17 de outubro de 2018, págs. 8 a 10. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/11569/e4905f3816dea4d2ecb7f1f61f6eeae3.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2019.

_____. **Revista 30 anos do TCE/MS**. Mato Grosso do Sul: TCE-MS, 2010. Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/admin/db/legislacaoServicoConsulta/532.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2018.

MATTAR, Fauze Najig. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento, execução e análise.** São Paulo: Atlas, 1994.

MEIRA, Rogério Campos. **As ferramentas para a melhoria da qualidade.** Porto Alegre: SEBRAE/RS, 2003.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O desafio do conhecimento: Pesquisa Qualitativa em Saúde.** 12. ed. São Paulo: Hucitec-Abrasco, 2010.

MIRANDA, Wender Fraga. **Antecedentes da aceitação e adoção da auditoria contínua no setor público brasileiro: o caso do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.** 2018. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, 137 p. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11042018-122138/en.php>>. Acesso em: 01 out. 2018.

NETO, Alber; et al. Quadro 5w2h: uma Ferramenta para Definição do Problema de Projeto e de suas **Variáveis Humanas Sociais & Aplicadas**, v. 6, n. 16, 2016. Disponível em: <http://seer.perspectivasonline.com.br/index.php/humanas_sociais_e_aplicadas/article/view/1037/790>. Acesso em: 20 jan. 2019.

NEWMAN, Janet. CLARKE, John. Gerencialismo. **Educação e Realidade**, Porto Alegre, n. 37, v. 2, p.353- 381, maio, 2012. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/html/3172/317227324003/>>. Acesso em: 8 fev. 2019.

OLIVEIRA, Robson Ramos; CARVALHO, Vânia Silva de. A produção científica sobre auditoria: um estudo bibliométrico a partir do caderno de indicadores da CAPES no período de 2004 a 2006. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, 2008. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/88/88>>. Acesso em: 01 out. 2018.

PAULA, Ana Paula Paes de. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 1, p. 36-49, jan. 2005. ISSN 2178-938X. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/37088/35859>>. Acesso em: 01 out. 2018.

PEIXE, Blenio Cesar Severo. **Finanças públicas: controladoria governamental.** 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

PEREIRA, Carlos Alexandre Rodrigues; et al. Análise de risco em ambiente hospitalar: uma proposta de trabalho. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 7, n. 7, p. 18-29, 2011. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/1447>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

PETER, Maria da Gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de auditoria governamental.** São Paulo: Atlas, 2003.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

RIBEIRO, Melina Hostyn. FRAGA, Wagner dos Santos. PACHECO, Diego Augusto de Jesus Pacheco. Implicações da matriz de importância e desempenho na análise da competitividade de microempresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 9, n. 3, p. 82-92, 2015. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/4ad99902a8e43f9b4e63ff1f1c3c0b44/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2043071>>. Acesso em: 13 jan. 2019

SANTOS, Fabrício do Nascimento. **Governança no setor público: análise da aplicabilidade dos mecanismos de governança nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) na Paraíba**. 89f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ufrn.br/jspui/handle/123456789/21353>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369, abr. 2009 Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000200004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 01 out. 2018.

SILVEIRA, Heliel Eustáquio da; MARTELLI, Rudimar; OLIVEIRA, Valdinéa Ventura de. A Implantação da Ferramenta 5W2H como Auxiliar no Controle da Gestão da Empresa Agropecuária São José. **Revista de Administração do Sul do Pará (REASP) – FESAR**, v. 3, n. 2, mai-ago, 2016. Disponível em: <<http://fesar.com.br/reasp/index.php/REASP/article/view/74>>. Acesso em: 24 set. 2018.

TRILHA, Carla Cristina da Silveira; ALVES, Guilherme Krause; NUNES, Rogério da Silva. Avaliação dos processos de compras com dispensa de licitação: estudo em uma universidade federal. **Navus - Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 8, n. 2, p. 73-86, 2018. Disponível em: <<http://navus.sc.senac.br/index.php/navus/article/view/617>>. Acesso em: 24 set. 2018.

VEGINI, Danúbia; et al. Sistema de controle interno ambiental: estudo realizado em um hospital público. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 31, n. 1, p. 83-99, 2012. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/html/3071/307124722007/>>. Acesso em: 16 fev. 2019.

VERGARA, Sylvia Constant. **Gestão da qualidade**. Editora FGV. 3º ed. Rio de Janeiro, 2006.

VIEIRA FILHO, Geraldo. **Gestão da qualidade total: uma abordagem prática**. 2.ed. Campinas, SP: Alínea, 2007.

VIEIRA, Valter Afonso. As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing. **Revista da FAE**, Curitiba, v. 5, n. 1, 2002. Disponível em: <<https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/449>>. Acesso em: 29 set. 2018.