

LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO RIO GRANDE DO
NORTE

LARA GOMES GALVÃO PEREIRA

AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL
ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

NATAL/RN
2009

LARA GOMES GALVÃO PEREIRA

**AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL
ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis

Orientadora: Marise Magaly Queiroz Rocha

NATAL/RN

2009

LARA GOMES GALVÃO PEREIRA

**AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL
ATUAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE**

Projeto de Monografia apresentado a Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte e aprovada em ____ de _____ de 2009, pela banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Marise Magaly Queiroz Rocha

Marcos André da Silva

Diego Rodrigues Boente

Dedico este trabalho a minha mãe, Mayra Gomes de Medeiros Galvão Pereira, por sua dedicação na educação de sua família, por sua grande capacidade e incentivo cultural e por todos os seus méritos conquistados a partir de anos e anos dedicados ao ensinamento e aprendizado intelectual.

AGRADECIMENTOS

A minha mãe, Mayra Gomes de Medeiros Galvão Pereira, que possibilitou-me uma educação digna, e guiou-me no caminho de ensinamentos e orientações culturais.

A José Monteiro Coelho, por sua disponibilidade na orientação, dedicação e paciência precisa nos momentos certos.

Aos meus irmãos, André Gomes Galvão Pereira e Vivaldo Pereira de Araújo Neto, pelo carinho e estímulo na continuação desse novo passo em minha vida.

A minha orientadora, Marise Magaly Queiroz Rocha, e todos os professores que me orientaram na conclusão deste trabalho.

Aos meus colegas de faculdade, Talita Nascimento e Jaiana Coutinho, pelo suporte, e incentivo na conclusão do curso.

A minha coordenadora, Yara, pela compreensão, interesse e incentivo na finalização do trabalho.

A Faculdade Natalense do Rio Grande do Norte, e todos os funcionários que a compõem, por propiciarem um ambiente favorável para educação de seus estudantes.

E finalmente, a todos aqueles, que cooperaram, direta ou indiretamente, com a expansão da minha vida profissional.

Talvez não tenhamos conseguido fazer o melhor, mas lutamos para que o melhor fosse feito [...] Não somos o que deveríamos ser, mas somos o que iremos ser. Mas graças a Deus, não somos o que éramos.

(Martin Luther King)

RESUMO

Diante da estrutura governamental brasileira, torna-se evidente a necessidade de uma maior fiscalização no ente público. Com o intuito de minimizar as distorções ocorridas em relação ao gasto público, surge para auxiliar o legislativo, os Tribunais de Contas. Um órgão independente, que tem o papel de fiscalizador, da administração direta e indireta, ou seja, o controle externo. Uma das mais recentes atividades dessas cortes de contas, são as auditorias de natureza operacionais, que com o auxílio do Promoex, desenvolvem fiscalizações no intuito de detectar se as ações do governo estão sendo desenvolvidas obedecendo os critérios de: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, em particular, já iniciou suas atividades na realização dessa atividade. Mesmo apresentando algumas dificuldades, está realizando sua segunda auditoria desse segmento. Nesse contexto a auditoria de natureza operacional, é uma ferramenta de grande importância e interesse nos dias de hoje, pois seu resultado visa o beneficiamento da sociedade.

Palavras-chave: Fiscalização, gasto público, Tribunal de Contas.

ABSTRACT

Against the Brazilian government structure it becomes evident the need for greater surveillance in the public entity. Aiming to minimize distortions that have occurred in relation to public spending, appears to be supportive of the legislative, the Auditors Courts. An independent organ public, has the supervisory function, the direct and indirect administration, so, the external control. One of the most recent activities of courts of accounts, are the nature operational audits, with the help of Promoex, develop controls in order to detect whether the government's actions are being developed following the criteria of economy, efficiency, effectiveness and efficiency . The Court of the State of Rio Grande do Norte, in particular, has started its activities in carrying out this activity. Even having some difficulty, is conducting its second audit of this segment. In the context of operational audit is an appliance of great importance and interest today, because the result is aimed at the improvement of society.

Key-words: Surveillance, public spending, Audit Office.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Diagrama de insumo-produto

Figura 2 – Modalidades da ANOp

Figura 3 – Auditoria de Desempenho x Avaliação de Programa

Figura 4 – Ciclo da ANOp

Figura 5 – Quadro de análise do ambiente interno/externo

Figura 6 – Diagrama de Verificação do Risco

Figura 7 – Exemplo de Mapa de processos

Figura 8 – Exemplo de Mapa de produtos

LISTA DE SIGLAS

AICPA – Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados

ANOP – Auditoria de Natureza Operacional

AOP – Auditoria Operacional

DAD – Diretoria da Administração Direta

DVR – Diagrama de Verificação de Risco

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PROMOEX – Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios

SEEC – Secretaria de Estado da Educação e da Cultura

TCE/RN – Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte

TCS – Tribunais de Contas

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 PROBLEMA.....	13
1.2 OBJETIVOS.....	13
1.2.1 Geral.....	13
1.2.2 Específico.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 CONTABILIDADE.....	15
2.1.1 Contabilidade Pública.....	16
2.1.1.1 Campo de atuação.....	17
2.1.1.2 Objetivos da Contabilidade Pública.....	17
2.2 AUDITORIA.....	18
2.2.1 Surgimento e conceito da Auditoria.....	18
2.2.2 Tipos de Auditoria do Setor Público.....	19
2.2.3 Controles Interno e Externo.....	19
2.2.3.1 Controle Interno.....	19
2.2.3.2 Controle Externo.....	20
2.2.4 A necessidade da Auditoria no Setor Público.....	20
2.3 O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE	21
2.3.1 Papel do Tribunal de Contas do RN.....	22
2.3.2 PROMOEX.....	25
2.3.3 Capacitação dos gestores.....	25
2.3.4 Instrumentos de controle e fiscalização.....	26
2.3.5 Órgãos fiscalizados.....	27
2.4 AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL.....	27
2.4.1 Definição.....	27
2.4.2 Objetivos.....	28
2.4.3 Características.....	29
2.4.4 Dimensões.....	29
2.4.5 Modalidades.....	30
2.4.5.1 Auditoria de desempenho operacional.....	30

2.4.5.2 Avaliação de programa.....	32
2.4.5.3 Auditoria de Desempenho Operacional X Avaliação de Programa.....	32
2.4.6 Ciclo das auditorias operacionais.....	33
2.4.7 Principais técnicas aplicadas à Auditoria Operacional.....	34
2.4.7.1 Técnicas de Diagnóstico.....	34
2.4.7.1.1 <i>Análise Swot/ DVR.....</i>	34
2.4.7.1.2 <i>Análise StakeHolder.....</i>	37
2.4.7.1.3 <i>Análise RECI.....</i>	38
2.4.7.1.4 <i>Mapa de Processo/Produto.....</i>	39
2.4.7.2 Técnicas de Coleta de Dados.....	42
2.4.7.2.1 <i>Entrevistas.....</i>	42
2.4.7.2.2 <i>Questionários.....</i>	42
2.4.7.2.3 <i>Grupos Focais.....</i>	43
2.4.7.2.4 <i>Observação.....</i>	43
2.4.8 Etapas da ANOp.....	44
2.4.8.1 Levantamento de Auditoria.....	44
2.4.8.2 Execução.....	45
2.5 PERSPECTIVAS E DESAFIOS TCE/RN.....	46
3 METODOLOGIA	47
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	47
3.2 UNIVERSO E AMOSTRA.....	47
3.3 COLETA DOS DADOS.....	47
3.4 ANÁLISE DOS DADOS.....	47
4 RESULTADOS.....	49
5 CONCLUSÃO.....	50
REFERÊNCIAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

A conjuntura hodierna do nosso país torna evidente a problemática estrutural atravessada de escândalos de corrupção, inexistência de ética no seio da sociedade, ocorrência de crimes de improbidade administrativa decorrentes de compras sem licitação, superfaturamento de obras públicas e a impunidade entre outros, surge a necessidade de alcançar patamares satisfatórios de qualidade e eficiência do serviço público. Esses fatores levam a sociedade a ver o patrimônio público com mais seriedade, e o cumprimento das leis trazem esperança na mudança dos resultados concretos em benefício do social e do econômico.

Com isso, para que os recursos públicos fossem geridos com responsabilidade, o Congresso Nacional aprovou a Lei de Responsabilidade Fiscal(LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, exigindo o acompanhamento da gestão financeira e orçamentária dos administradores públicos, criando limitações no que se refere ao gasto público, com o objetivo de atingir as metas da responsabilidade fiscal e a boa gestão.

Para auxiliar o Congresso Nacional foi criado o Tribunal de Contas da União, com a função de fiscalizador responsável pelo controle externo da administração pública, que por consequente cabe aos Tribunais de Contas de cada estado e/ou município, de acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil no Art. 75 cita: “As normas estabelecidas nesta seção aplicam- se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.”

Este Tribunal tem o objetivo de apurar todas as contas que tenham relação e/ou referentes aos entes públicos, ficando a cargo dos auditores desta Corte o dever desse trabalho de fiscalização. A Constituição Federal no seu Art. 70, define:

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).

Através das auditorias de ANOp – Auditoria de Natureza Operacional os auditores tem o dever de apreciar o desempenho da gestão governamental com a finalidade de auxiliar no aperfeiçoamento da mesma.

1.1 PROBLEMA

Com o histórico da economia atual, o desenvolvimento tecnológico e a diversidade de projetos executados pelo Governo, surge a necessidade contínua de uma fiscalização rígida no setor público, a fim de desenvolver a correção das falhas encontradas nas gestões governamentais.

Partindo do exposto, fica a cargo dos Tribunais de Contas esta atribuição. Nesse sentido, o presente estudo formulou a seguinte questão de pesquisa:

Qual a realidade atual do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, quanto à prática da Auditoria de Natureza Operacional?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

O presente estudo comporta em avaliar o sistema atual de auditoria operacional executada pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte bem como seu campo de atuação.

1.2.2 Específicos

- Verificar se o Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte dispõem de recursos necessários e suficientes para realização da Auditoria Operacional.

- Definir, conceito, características, dimensões, modalidades, tipos, ciclo, etapas e técnicas relacionados á auditoria de natureza operacional.

1.3 JUSTIFICATIVA

Podemos destacar algumas justificativas para que esse projeto de pesquisa fosse desenvolvido. Um deles, é a má administração dos recursos públicos, surgindo à necessidade da criação de mecanismos que melhorem o controle da legalidade, da eficiência e da eficácia dos gastos públicos, são esses recursos essenciais para a sobrevivência e a boa execução de projetos que beneficiaram a sociedade e o ente público, tornando a auditoria operacional um instrumento de extrema necessidade e importância dentro do setor público, como também os Tribunais de Contas, que são responsáveis pela realização dessas auditorias.

Diante da importância em relação à prática da auditoria de natureza operacional, o presente trabalho tem o propósito de demonstrar a atual situação do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, quanto a realização desta atividade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade é uma das ciências mais antigas, segundo historiadores, ela surgiu por cerca de 2000 a.C, como forma de controle na troca de mercadorias, e com a capacidade do homem em armazenar bens, caracterizando-se como controladora da riqueza, a partir da necessidade de controle do então denominado, patrimônio.

Com o desenvolvimento do mercado acionário e o fortalecimento da sociedade anônima a contabilidade teve grande importância.

No tempo da era comercial da civilização foi um instante importante para dar à Ciência Contábil a relevância cabível como uma ciência fundamental para a humanidade e imprescindível para regulamentar as relações da sociedade. Da mesma forma a Revolução Industrial, sistematizando o artesanato, deu os elementos para tornar definitivamente a Ciência Contábil como a Ciência do Controle do Patrimônio, incorporando de forma definitiva o conceito do uso da contabilidade de custos que, posteriormente, ao final do século XIX e início do século XX, evoluiu para os conceitos de contabilidade gerencial. (PADOVEZE, 2004)

De acordo com Hendriksen; Van Breda (1999, p. 32), descrevem o surgimento da contabilidade no seguinte contexto:

A contabilidade é produto do Renascimento italiano e que não se sabe quem a inventou. Sabe-se, porém, que sistemas de escrituração por partida dobradas começaram a surgir gradativamente nos séculos XIII e XIV em diversos centros de comércio no norte da Itália.

Em termo de registro histórico Luca Pacioli foi um dos pioneiros, com a publicação da obra que divulgou o método de escrituração contábil, denominado “Método das Partidas Dobradas”, em 1494 na cidade de Veneza. Porém a contabilidade só foi estabelecida como ciência no início do século XIX. Contudo caracterizada pelo controle do patrimônio, segundo Grepaldi (1999), contabilidade é um instrumento da função administrativa que tem como finalidade de:

Controlar o patrimônio das entidades; apurar o resultado das entidades; prestar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado das entidades aos diversos usuários das informações contábeis.

Também, segundo Grepaldi (1999), “Contabilidade é a Ciência que estuda e prática das funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração

econômica.” Em complementação por Frederico Herrmann Júnior, “Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas¹, em seus aspectos estáticos e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos². Por Kohama (2000, p.49) :

Entende-se, nos tempos atuais, a Contabilidade como um técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

2.1.1 Contabilidade Pública

O serviço público é o conjunto de ações que tem como principal objetivo o beneficiamento da sociedade, visando satisfazer as necessidades da coletividade, são atividades que competem exclusivamente ao Estado. De acordo com (KOHAMA, 2000, p. 1), “Por serviços públicos, em sentido amplo, entendem-se todos aqueles prestados pelo Estado ou delegados por concessão ou permissão sob condições impostas e fixadas por ele, visando a satisfação de necessidade da comunidade.”

Quando falamos no âmbito público, podemos perceber a existência de empresas públicas, que segundo Kohama (2000, p.42) define como:

Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com o patrimônio próprio e capital exclusivamente governamental, criação autorizada por lei, para exploração de atividade econômica ou industrial, que o governo seja levado a exercer por força de contingência ou conveniência administrativa.

No setor público há diversos tipos de serviços referentes à prestação de serviços, estão englobados vários tipos de entidades, tanto pública como privada. Diante das diversas formas de prestação dos diversos tipos serviços públicos, surge a necessidade, através da abordagem objetiva, vincular essas entidades públicas com a Contabilidade. Contudo, é de

¹ Azienda – entidade que se caracteriza pela harmonia administrativa, financeira e contábil, que se movimenta aparentemente como entidade personalizada, sem, entretanto, construir autarquia e não estar separada da entidade administrativa a que pertence.

²Redito – rendimento ou produto do capital ou do trabalho. Lucro.

obrigatoriedade praticar a Contabilidade Pública as entidades da administração direta ou

centralizada e também das entidades da administração indireta ou descentralizada.

A Contabilidade Pública, segundo Petri (1981, p.4): “ é um dos ramos da Contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno.” [...] “que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações.” Esse tipo de contabilidade por ser uma das divisões da Ciência Contábil teve abrangência em estudo realizado pela Divisão de Inspeção da Contabilidade – Contadoria Central do Estado, chegando a seguinte definição.

Diante do exposto, entende-se por Contabilidade Pública um seguimento da contabilidade responsável pelos atos e fatos da fazenda pública e do patrimônio público, tornando-se de maior importância com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF(Lei Complementar 101/2000).

2.1.1.1 Campo de atuação

Por ser um dos campos mais complexos na Ciência Contábil, a Contabilidade Pública tem como campo de atuação as pessoas jurídicas de Direito Público Interno, são: União, Estados, Distrito Federal, Municípios, seus fundos, autarquias e fundações.

2.1.1.2 Objetivos da Contabilidade Pública

“O objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança” (IUDÍCIBUS, 1997).

O Art.83, da Lei Federal nº 4.320/64, evidencia:

A Contabilidade Pública, como ramo da contabilidade geral, tem por objetivo evidenciar, “perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. (BRASIL. Brasília, 1964)

2.2 AUDITORIA

2.2.1 Surgimento e conceito da Auditoria

A auditoria surgiu em decorrência do avanço ocasionado pelo crescimento da contabilidade. Com a expansão do comércio, do sistema capitalista e consequentemente o desenvolvimento econômico dos países. As empresas tiveram a necessidade de expandir suas instalações, visando o desenvolvimento tecnológico e dos controles internos. Com o crescimento e para que investidores pudessem analisar a situação patrimonial e a capacidade da mesma em gerar lucros, ou mesmo de investimentos, essas informações deveriam ser geradas através das demonstrações contábeis. Diante do exposto, e para que as informações fossem geradas com segurança, os investidores exigiam que tais dados fossem informados através de um profissional sem ligação com a empresa, ou seja, que exercesse papel um de profissional independente na área, com capacidade técnica reconhecida.

A prática da auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI na Itália. Os precursores da contabilidade foram os italianos, não sem razão, visto ser o clero a essa época o responsável pelos principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval. O reconhecimento oficial da prática da auditoria também ocorreu na Itália, na cidade de Veneza, onde em 1581 foi constituído o primeiro Colégio de Contadores, para cuja admissão o candidato tinha que completar aprendizado de seis anos como contador praticante e submeter-se a exame. “Inicialmente, os trabalhos realizados como auditoria eram bastantes limitados, restringindo-se, em regra geral, à verificação dos registros contábeis, com vistas à comprovação de sua exatidão”, (ALMEIDA, 2003).

A auditoria se conceitua pelo estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras, evitando situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, ou seja, (FRANCO; MARRA, 2001), “compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros das demonstrações contábeis deles decorrentes”.

Aprofundando o conceito sobre auditoria, o autor assim relata, Bell; Johns (1942, p.1):

1. Para verificação geral – até onde possível – das contas de uma empresa, para determinar sua posição financeira, o resultado de suas operações e a probidade de seus administradores, com o fim de comunicar o resultado do exame aos

proprietários, acionistas, gerentes, conselheiros, bolsas e outros órgãos oficiais, síndicos, atuais ou prováveis arrendatários, futuros interventores ou compradores, juntas de credores, agências mercantis, hipotecários ou quaisquer outros interessados.

2. Para determinar se houve prestação justa de contas de um patrimônio e se os negócios foram convenientemente administrados, para satisfação ao público, aos doadores etc., como no caso de entidades públicas, beneficentes, religiosas ou educacionais.

3. Para fixar os lucros ou prejuízos de um negócio, para comunicação aos interessados.

4. Para determinar custos, inventários perdas por sinistros e demais casos especiais.

5. Para descobrir fraudes.

6. Para averiguar a dimensão da fraude descoberta.

7. Para impedir a fraude.

2.2.2 Tipos de Auditoria no Setor Público

Dentre a auditoria, podemos destacar quanto ao objetivo, dois tipos, são eles:

Auditoria de demonstrações financeiras – essa auditoria tem a finalidade de expressar e assegurar opinião quanto a posição patrimonial e financeira de uma entidade, envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis, para emissão de parecer.

Auditoria operacional – analisa a realização de programas efetuados pelo setor público, com a finalidade de avaliar se os recursos da organização estão sendo utilizados com eficiência, eficácia e economicidade, de acordo com os objetivos operacionais.

2.2.3.1 Controle Interno

Um elemento de extrema importância a ser considerado em uma auditoria é o controle interno, não só apenas à contabilidade, auditoria e orçamento, mas a todos os sistemas inclusive os de natureza administrativa. Esses sistemas significam todos os procedimentos adotados pela administração de uma entidade, com o objetivo de produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Com isso, as entidades que investem nos seus controles internos, poderão apresentar uma maior segurança em seu patrimônio. Mesmo com sistemas de controles excelentes, faz-se necessário a realização de testes, para que se evite irregularidades administrativas.

Segundo o AICPA - [American Institute of Certified Public Accountants](#) (apud Mota, 1988):

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Pelo exposto, conclui que o controle interno é um elemento de fundamental importância para o bom andamento das atividades de uma organização e útil para o trabalho de auditoria.

2.2.3.2 Controle Externo

O Tribunal de Contas é o órgão responsável pela fiscalização dos gastos públicos, com o dever de analisar esses gastos de acordo com sua área de atuação. Logo podemos definir tal fiscalização realizada pelo Tribunal de Contas de Controle Externo. Com o papel de auxiliador do Congresso Nacional, os Tribunais mantêm-se inovados no campo do controle externo, através de iniciativas que vêm sendo implementadas na área de auditoria operacional ou auditoria de desempenho.

O controle externo, é responsável pela fiscalização das contas dos Poderes Executivo, Judiciário e do próprio Legislativo. Além de estar sujeito ao controle externo, cada poder tem a responsabilidade de manter um sistema de controle interno.

Assim o Controle Externo através dos Tribunais de Contas, na função de fiscalizador tanto do orçamento, quanto do financeiro, visa a eficiência das ações administrativas.

2.2.4 A necessidade da Auditoria no Setor Público

Diante do histórico estrutural brasileiro, que engloba diversas transações econômicas, os usuários dessas informações necessitam de transparência nas ações governamentais. Com o passar do tempo e com a evolução da economia, a auditoria surgiu com a necessidade de exercer função de uma ferramenta que pudesse fiscalizar essas ações. De acordo com o inciso IV, Art. 71, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, segue:

Realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. (BRASIL. 1988)

Hodiernamente a auditoria no setor público vem se destacando pela função de instrumento de controle social. O dever das auditorias no ente público é de responsabilidade social, através da auditoria de natureza operacional, no âmbito dos programas do governo, essas fiscalizações detectam se recursos auferidos pelos gestores estão sendo utilizados de acordo com as normas pré- estabelecidas.

2.3 O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

O Tribunal de Contas é um órgão independente, que auxilia o poder legislativo a exercer o controle externo, fiscalizando gastos na esfera dos três poderes. Onde a Lei Complementar-TCE/RN, no seu art.18, ressalta: “ A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos.”

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte, foi criando oficialmente em 12 de janeiro de 1961, no governo de Dinarte Mariz, seu segundo presidente, Romildo Gurgel, teve grande destaque, pois foi o articulador na conscientização da classe política em relação a missão do Tribunal em fiscalizar a boa administração do dinheiro público do Estado e dos municípios.

Composto por sete conselheiros, o Tribunal de Contas do Estado realiza o controle externo dos órgãos do Governo do Estado e de todos os municípios do Rio Grande do Norte, observando os aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade. Para realização das fiscalizações, e para o pleno desenvolvimento de suas atividades, trabalha com órgãos decisórios, auxiliares e complementares, assim distribuídos:

Pleno - constituído por todos os Conselheiros, é responsável pelo julgamento dos processos administrativos.

Primeira Câmara - têm competência sobre a Administração Pública Municipal, direta e indireta, com as atribuições definidas pelo Tribunal Pleno.

Segunda Câmara - tem competência para exame dos processos originários da Administração Indireta do Estado, que inclui as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista

e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público Estadual.

Diretoria da Administração Direta(DAD) - responsável pela fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária de todos os Órgãos que integram a Administração Direta do Estado, se ocupa em fiscalizar as contas dos gestores públicos, mediante o exame dos Balancetes encaminhados mensalmente ao TCE.

Inspetoria de Controle Externo – na qual técnicos realizam periodicamente a fiscalização *in loco* das contas dos Municípios e Câmaras Municipais.

Diretoria de Atos e Execuções - é responsável pelo serviço de comunicação dos processos junto aos agentes públicos, como também responsável pela citação e intimação, faz a execução da decisão do Tribunal.

Presidência do Tribunal Pleno e das Câmaras - o Presidente representa e dirige o Tribunal, exercendo as atribuições definidas no Regimento Interno, assim como aos presidentes das Câmaras, proferir decisões referentes a julgamentos de contas ou processos de prestação ou tomada de contas.

Corregedoria – com a atribuição de dar apoio e fiscalização em todos os setores da administração, providencia o cumprimento dos objetivos funcionais e jurisdicionais de atuação do Órgão.

Auditores - nomeados pelo Governador do Estado, ou através de concurso público são os substitutos dos Conselheiros.

Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado – Lei Orgânica, Art. 30, “ atua como guarda da lei e fiscal da execução, com funções opinativas e de defesa da ordem jurídica, visando à observância dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade a que se submete a administração pública.”

Secretaria Geral – responsável pelos serviços administrativos, da apoio técnico na elaboração de decisões.

2.3.1 Papel do Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte

Na conjuntura hodierna brasileira temos muito o que avançar em termos culturais, educacionais, econômicos e social, com a criação de mecanismos que controlem a legalidade

dos gastos públicos. Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, autorgada em 2000, criou-se para os TCs uma maior atribuição com referência ao aperfeiçoamento da gestão pública, e a execução de auditorias.

De acordo com o artigo 52 da Constituição Estadual, “é de competência da Assembleia Legislativa, através do Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e de todas entidades da administração direta e indireta.” Em consonância com o exposto, e conforme o artigo 53 da Constituição Estadual, compete ao Tribunal de Contas do Estado:

I - apreciar as contas prestadas, anualmente, pelo Governador do Estado, mediante parecer prévio, a ser elaborado em sessenta (60) dias, a contar do seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores dos três Poderes do Estado e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração direta e indireta, inclusive das fundações, empresas públicas, autarquias e sociedades instituídas ou mantidas pelo Poder Público, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão e contratação de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, bem como as concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Assembleia Legislativa, de Comissão técnica ou de inquérito, ou em razão de denúncia, inspeções e auditorias de natureza financeira, contábil, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado a Município e a instituições públicas ou privadas;

VI - prestar as informações solicitadas pela Assembleia Legislativa sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelece, dentre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

VIII - assinar prazo para que o órgão ou entidade fiscalizada adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

IX - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Assembleia Legislativa;

X - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados, sugerindo, se for o caso, intervenção em Município.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação é privativo da Assembleia Legislativa, que solicita, de imediato, ao Poder Executivo, as medidas cabíveis.

§ 2º Se a Assembléia Legislativa ou o Poder Executivo, no prazo de noventa (90) dias, não efetivarem as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decide a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de Contas, de que resulte imputação de débito ou multa, têm eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal de Contas encaminha à Assembléia Legislativa, relativamente às suas atividades, trimestral e anualmente, relatório operacional.

§ 5º O julgamento da regularidade das contas, pelo Tribunal de Contas, baseia-se em levantamentos realizados através de inspeções e auditorias, e em pronunciamentos dos administradores, emitindo os respectivos certificados.

§ 6º As decisões do Tribunal de Contas do Estado, relativas à legalidade dos atos referentes às atribuições de que tratam os incisos II, III, IV, V, VI e VII, deste artigo, inclusive no tocante aos Municípios, são tomadas no prazo de sessenta (60) dias, contados da data em que for concluído o trabalho da sua secretaria, o qual não pode ultrapassar noventa (90) dias.

Em específico sobre auditoria, o Regimento Interno-TCE/RN, no seu art. 202 esclarece:

As auditorias obedecerão a plano específico a ser aprovado pelo Plenário respectivo, objetivando:

I – exercer o controle contábil, orçamentário, financeiro, operacional e patrimonial, das unidades fiscalizadas, quanto à legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, legitimidade, economicidade, eficácia, eficiência, aplicação de subvenções e renúncia de receitas;

II – acompanhar a execução dos planos de ação e programas de trabalho dessas unidades;

III – fornecer elementos para julgamento ou emissão de parecer sobre contas submetidas ao controle do Tribunal.

A auditoria de natureza operacional focaliza a gestão governamental e avalia os resultados auferidos pelos usuários dos bens e serviços colocados à disposição da Sociedade, sob a forma de programas de governo.

Alguns tribunais já vêm procedendo a auditoria dos principais programas, projetos, atividades, bem como de órgãos e entidades, visando à avaliação dos impactos das políticas públicas, em termos quantitativos e qualitativos na sociedade. O TCE/RN, com o auxílio do PROMOEX já iniciou suas atividades no âmbito das auditorias operacionais.

A primeira auditoria operacional executada pelo TCE/RN, foi realizada no ano de 2008, na SEEC. Tendo como segundo objetivo de trabalho a ser realizado, no âmbito da saúde pública, o Programa de Saúde Familiar/PSF.

2.3.2 PROMOEX

Diante da expansão da cidadania, fortalecimento da democracia, e da execução da Lei de Responsabilidade Fiscal, faz-se necessário elaborar uma gestão pública com vistas à melhoria dos gastos públicos. Diante desse contexto é criado o PROMOEX – Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que visa a modernização dos TCs para o acompanhamento e fiscalização na aplicação dos recursos públicos, com melhoria e transparência dos programas governamentais, fortalecendo o sistema de controle externo.

É um programa inovador, no âmbito dos princípios norteadores, como o ciclo da gestão pública, visando eliminar custos e minimizar a fragmentação de ações. O PROMOEX é composto de projetos múltiplos que estão sendo executados de forma descentralizada pelos respectivos Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios, sujeitos a uma coordenação e supervisão centralizadas, no nível nacional, por meio da Direção Nacional do PROMOEX, da Secretaria de Gestão do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão.

A Auditoria Operacional é um dos principais produtos do programa, e inclui ações de capacitação de servidores, realização de visitas técnicas a Tribunais mais avançados nesse tipo de auditoria, realização de “auditorias-piloto” nas áreas de educação e saúde, e outras ações consideradas necessárias pela coordenação da equipe de APO em cada tribunal.

2.3.3 Capacitação dos gestores

O público-alvo do Programa Nacional de Capacitação em Auditoria Operacional é formado por profissionais que atuam na área de auditoria dos Tribunais de Contas. Este grupo apresenta um perfil profissional bastante diversificado, no que diz respeito à área de formação acadêmica e à experiência na atividade de auditoria. No que se refere às características pessoais e profissionais dos servidores indicados para o programa de capacitação, cria-se pré-requisitos para definição de um perfil para otimização dos resultados do curso. O servidor terá que se enquadrar com as seguintes especificações:

- capacidade de lidar com situações novas;
- saber ouvir;
- capacidade de negociação;

- capacidade de trabalhar em equipe;
- dinamismo;
- polivalência;
- compromisso;
- disponibilidade e interesse de participar de programas de educação continuada;
- aptidão para pesquisa;
- noções de auditoria governamental aliadas à experiência de trabalho de campo;
- compreensão do papel do Tribunal de Contas e de suas atribuições;
- noções de planejamento e orçamento no setor público;
- habilidades para atuar como multiplicador.

Uma equipe de auditoria operacional, normalmente realiza, duas auditorias a cada ano, para que o tempo disponível seja reservado para atividades de treinamento e desenvolvimento dos servidores. Essa equipe tem a função de analisar os comentários do gestor, realizar ajustes de acordo com os comentários, redigindo o relatório final.

O Tribunal de Contas do Rio Grande do Norte realizou em 2008, o treinamento de uma equipe de 04 servidores, já em 2009, a equipe já conta com o treinamento de mais 05 servidores, visando aprimorar a realização das auditorias operacionais.

2.3.4 Instrumentos de controle e de fiscalização do TCE/RN

FISCALIZAÇÃO

CONTROLE

Levantamentos;

Exame e julgamento das contas;

Auditorias;

Apreciação de denúncia, representação e consulta;

Inspeções;

Apreciação de atos de pessoal;

Acompanhamentos;

Apreciação de desestatização;

Monitoramento;

Apreciação de contas do governo;

2.3.5 Órgãos Fiscalizados

O TCE tem o dever de fiscalizar todos os entes ligados ao Estado e aos municípios, nas três esferas do poder, tanto na administração direta como na indireta,

incluindo autarquias, fundações públicas e instituições mantidas pelo poder público, como também pessoas físicas, em específico. Assim podemos esclarecer afirmação, com o Art. 52 da Lei Complementar nº 121:

[...] qualquer pessoa física, órgão ou entidade, que receba, arrecade, guarde, gerencie, administre, utilize ou aplique, em virtude de autorização legal, regulamentar ou decorrente de contrato, convênio, acordo ou ajuste, dinheiros, bens ou valores do Estado ou do Município, ou pelos quais um ou outro responda ou em cujo nome assuma obrigações pecuniárias.

2.4 AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL

2.4.1 Definição

A auditoria operacional é um termo dado por auditores, para que se pudesse descrever o trabalho de auditoria com objetivo específico de alcançar os objetivos operacionais que estão sendo examinadas.

A auditoria de natureza operacional é empregada para avaliar o desempenho de uma organização quanto à observância do cumprimento de resultados, ou seja, análise sistemáticas de informações sobre características, processos e impactos de um programa ou atividade da Administração Pública, como também entidades jurisdicionadas aos Tcs, prestando devida atenção sob aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, visando a realização de melhorias no ente público, contudo objetiva acompanhar todas as ações realizadas pelos órgãos e entidades que fazem parte da administração direta e indireta das três esferas de governo, como, políticas públicas, sistema de planejamento e orçamento, sistema de gestão, administração de projetos, dentre outras.

De acordo com o Decreto 3148/80 art. 15¹, esta auditoria:

Esta direcionada para a avaliação da eficiência e eficácia dos resultados em relação aos recursos materiais e humanos disponíveis. Sua filosofia de abordagem é de assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando se o Órgão está atingindo os objetivos organizacionais e gerenciais com eficiência, eficácia e economia na obtenção e utilização dos recursos (materiais, humanos, financeiros e tecnológicos), bem, como em observância às leis e regulamentos aplicáveis e com a devida segurança. Este tipo de auditoria abrange a verificação;

¹ ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Legislação de Administração financeira contabilidade pública. Rio de Janeiro : Imprensa oficial do Estado do Rio de Janeiro, 2001, p.111.

- a) da existência de recursos ociosos ou insuficientemente empregados;
- b) da eficácia da gestão através da apuração dos custos dos serviços.

Na realização de auditorias de natureza operacional, buscam-se levantar, junto aos gestores responsáveis, aspectos que possam acarretar incrementos no desempenho do programa ou do órgão auditado. Nesse mister é utilizada uma série de técnicas de diagnóstico, coleta e análise de dados, bem como procedimentos e papéis de trabalho padronizados.

Hoje, exigências em favor do cidadão, fazem com que os recursos financeiros, sejam auferidos com transparência da gestão ou administração dos bens públicos, com isso a auditoria operacional avalia e comunica se os recursos estão sendo aplicados visando alcançar os objetivos operacionais. Esse crescimento da auditoria operacional no setor público, pode se imputado pelo aumento das demandas legislativas por informações úteis das ações governamentais.

2.4.2 Objetivos

O Tribunal de Contas da União, no seu Manual de Auditoria de Desempenho (1998, p.11), estabelece o objetivo da auditoria operacional:

- Examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, abordando dentre outras questões:
- a adequação da estrutura organizacional aos objetivos do órgão ou entidade;
 - a existência de sistemas de controle adequados, destinados a monitorar, com base em indicadores de desempenho válidos e confiáveis, aspectos ligados à economicidade e à eficiência;
 - o cumprimento das práticas recomendadas pela legislação para a aquisição de bens e serviços:
 - a adequação das aquisições no que se refere aos prazos, à quantidade, ao tipo, à qualidade e aos preços;
 - a guarda e manutenção dos bens móveis e imóveis;
 - a existência de rotinas e procedimentos de trabalho documentos e atualizados;
 - uso adequado dos recursos humanos, instalações e equipamentos voltados para a produção e prestação de bens e serviços na proporção e prazos requeridos;
 - a extensão do cumprimento das metas previstas pela administração ou legislação pertinente.

Nesse sentido, de acordo com (Cruz, 1997, p. 27), o objetivo da ANOp é: “Verificar a efetividade e oportunidade de programas específicos diante do posicionamento da empresa em seu ambiente de atuação e o significado do desempenho obtido diante de metas-desafios estabelecidos nos vários campos de resultados maximizadores do valor da entidade.”

2.4.3 Características

- Não está sujeita a requisitos específicos;
- É mais flexível na seleção de temas e objetos, métodos e critérios de fiscalização;
- Caráter não repetitivo;
- Escopo amplo e está sujeito a critérios e interpretações distintos;
- Pode estender-se a ciclo de vários anos, ao invés de um exercício financeiro;
- Exige flexibilidade, imaginação e capacidade analítica;
- Auxílio de especialistas temáticos;
- Identificação de outros participantes que atuam na área objeto da auditoria.

2.4.4 Dimensões

Tradicionalmente, os critérios que orientam ANOp estão relacionados às principais dimensões, que são, de [economicidade](#), [eficiência](#), [eficácia](#) e [efetividade](#).

Economicidade – minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição.

Eficiência – relação entre bens e serviços gerados por uma entidade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. É o bom uso dos recursos, controle de desperdícios e o aprimoramento de práticas administrativas e operacionais.

Eficácia – grau de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados, ou seja, atingir os objetivos e metas programados.

Efetividade – impacto quantitativo e qualitativo gerado na comunidade e se suas necessidades foram satisfeitas, continuidade dos resultados alcançados, avaliação de custo/benefício, ou seja, relação entre resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação de uma instituição.

O diagrama abaixo de insumo-produto ilustra as dimensões analisadas em Anop e suas relações.



FIGURA 1: Diagrama de insumo-produto

Fonte: Promoex – Capacitação em AOP. ESAF. Brasília, 2007.

2.4.5 Modalidades

De acordo com o Tribunal de Contas da União, podemos destacar duas modalidades de auditoria de natureza operacional, demonstradas a seguir no gráfico.

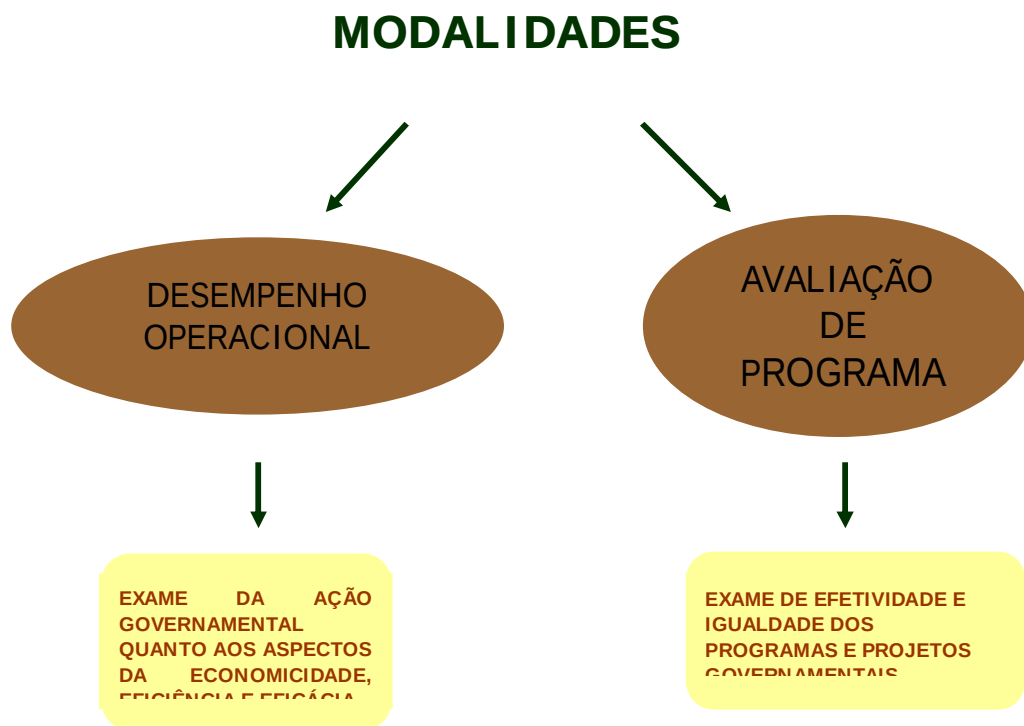


FIGURA 2: Modalidades da ANOp

Fonte: Promoex – Capacitação em AOP. ESAF. Brasília, 2007.

2.4.5.1 Auditoria de desempenho operacional

Essa modalidade de auditoria operacional é responsável de examinar se as ações governamentais estão operando de forma econômica, eficiente e eficaz, de acordo com: as práticas anti-econômicas e ineficientes; cumprimentos das metas previstas; aquisição, proteção e utilização dos recursos de órgãos e entidades públicas.

Portanto, o foco da auditoria de desempenho operacional é o processo de gestão nos seus múltiplos aspectos – de planejamento, de organização, de procedimentos operacionais e de acompanhamento gerencial, inclusive quanto aos seus resultados em termos de metas alcançadas.

2.4.5.2 Avaliação de programa

A avaliação de programa examina a efetividade dos programas e projetos governamentais, assim como, a economicidade, eficiência e eficácia de sua implementação, com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento da ação governamental, para assegurar a avaliação de desempenho, buscando apurar em que medida as ações implementadas conseguem produzir efeitos esperados pela administração.

Segundo, *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*¹:

Avaliações de programa são estudos individuais e sistemáticos conduzidos para verificar se um programa está funcionando adequadamente. Avaliações de programa tipicamente examinam uma gama maior de informações sobre o desempenho do programa e o contexto do que é viável monitorar em bases correntes. Assim, uma avaliação de programa permite fazer uma avaliação ampla do funcionamento do programa e do que pode ser feito para melhorar os seus resultados.

2.3.7.6 Auditoria de Desempenho Operacional X Avaliação de Programa

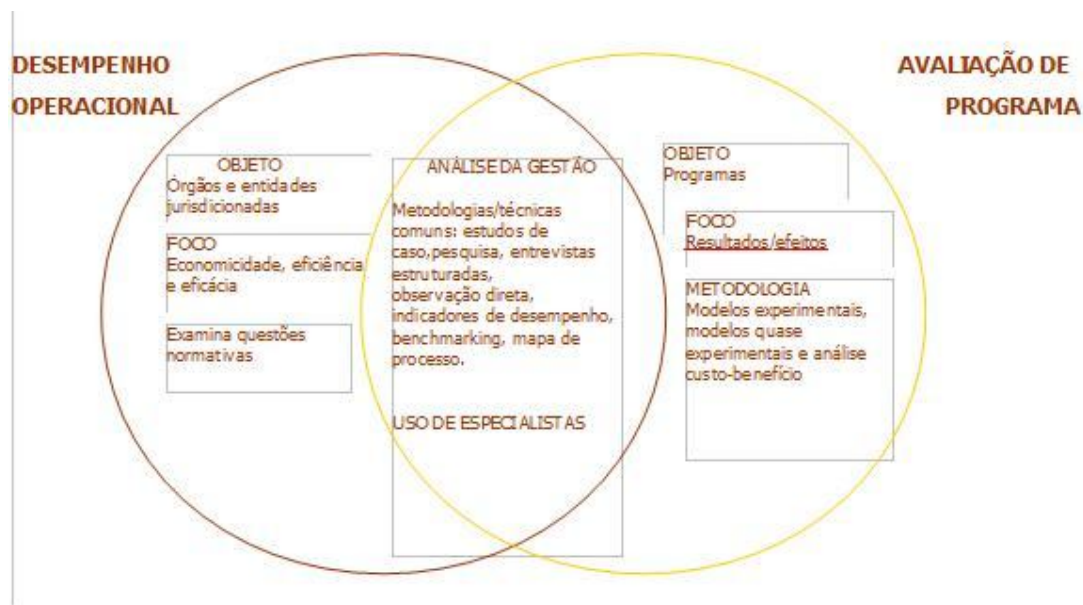


FIGURA 3: Relação entre Auditoria de Desempenho Operacional x Avaliação de Programa

Fonte: Promoex – Capacitação em AOP. ESAF. Brasília, 2007.

¹INTOSAI – TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. Diretrizes para a Aplicação de Normas de auditoria operacional. Bahia. Salvador, 2005,p.30.

2.4.6 Ciclo das auditorias operacionais

O ciclo das auditorias operacionais é bastante minucioso, abaixo podemos analisar a demonstração de cada etapa, e em seguida, a definição de cada uma delas.



FIGURA 4: Ciclo da Auditoria Operacional

Fonte: Promoex – Capacitação em AOP. ESAF. Brasília, 2007.

Seleção, matriz de risco – a base da seleção de áreas de auditoria e de possíveis análises preliminares é o planejamento estratégico, o exame das prioridades de Governo e do Congresso Nacional, a caracterização e aplicação da matriz de risco e o estudo de viabilidade são fatores que contribuem para uma boa seleção. A matriz de risco é uma ferramenta que utiliza múltiplos critérios para tornar mais objetiva a seleção de um ou mais itens dentre diversas opções, sendo utilizada para subsidiar a seleção do programa a ser avaliado pela AOP com base em critérios previamente estabelecidos e ponderados.

Seleção, estudo de viabilidade – é o levantamento de informações sobre o programa a ser auditado, especificamente sobre as ações finalísticas, a fim de verificar viabilidade da realização de auditoria operacional, ou seja, manifestação sobre conveniência e a oportunidade de se realizar avaliação de programa ou auditoria operacional, considerando o

impacto potencial da auditoria na melhoria do desempenho.

Planejamento – elaboração do projeto de auditoria, definição do problema e das questões de auditoria, identificação de fontes de informações, definição de estratégia metodológica, dos métodos de obtenção e dos dados, como também, estudo das possíveis limitações, identificação do que a análise permitirá dizer, identificação dos benefícios potenciais da auditoria, elaboração de papéis de trabalho para a coleta de dados e o teste piloto.

Execução e relatório – a execução se resume na coleta de dados (aplicação de questionários e entrevistas, processamentos de dados e solicitação da documentação complementar), análise de dados, elaboração do relatório preliminar e elaboração do relatório final,

Comentário do gestor e apreciação – a elaboração do relatório final, contém achados da avaliação, os comentários do gestor e recomendações, com informações para o melhor entendimento do programa, com o intuito de melhoria para a entidade. Para melhor análise há acompanhamento pela Unidade Técnica competente para auxílio ao órgão auditado em resposta às recomendações proferidas pelo Tribunal, como também, o impacto das recomendações implementadas para o aperfeiçoamento do desempenho de programas.

Divulgação – a AOP é uma maneira pela qual os contribuintes, financiadores, órgãos legislativos, administradores, cidadãos e meios de comunicação “efetivam um controle” e obtêm uma perspectiva acerca da execução e dos produtos das diferentes atividades da Administração Pública, diante do exposto, a divulgação é feita através da mídia, e tem como público alvo, os parlamentares, Tribunais de Contas estaduais e municipais, como também bibliotecas e instituições de ensino.

Monitoramento - é o retorno do Tribunal de Contas ao programa/órgão com o objetivo de analisar se o Plano de Ação está sendo implementado, dando o auditor um enfoque na questão se os pontos negativos encontrados estão sendo corrigidos.

2.4.7 Principais técnicas aplicadas à Auditoria Operacional

2.4.7.1 Técnicas de Diagnóstico

2.4.7.1.1. Análise Swot / DVR

Com vistas a subsidiar a atuação dos servidores nos Tribunais designados a realizar trabalhos de auditoria de natureza operacional, surge a Análise Swot, como técnica de

diagnóstico da situação do objeto da auditoria, como guia para organizar a opinião da equipe sobre o objeto da auditoria e o ambiente no qual opera, como também, meio que integra as metodologias de planejamento estratégico organozacional. A palavra Swot é um acrônimo de palavras da língua inglesa: *Strengths* (forças), *Weaknesses* (fraquezas), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças).

No ambiente interno essa técnica busca identificar as forças e as fraquezas da organização, enquanto o ambiente externo no qual atua a organização deve ser analisado em termos das oportunidades e ameaças presentes, a figura a seguir irá demonstrar a análise do ambiente interno/externo.

	AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO	
+	Forças	Oportunidades	+
	São as características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos. Ex.: equipe altamente capacitada, tecnologia avançada, adaptabilidade às mudanças.	São fenômenos do ambiente externo, não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas. Ex.: novos clientes, disponibilidade de novos canais de divulgação/distribuição, ampliação do escopo de atuação.	
-	Fraquezas	Ameaças	-
	São as características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. Referem-se à ausência de capacidades e/ou habilidades críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado. Ex.: sistemas de informação obsoletos, baixa capacidade inovadora.	São fenômenos do ambiente externo, não controláveis pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional. Ex.: surgimento de produtos equivalentes, restrições orçamentárias, novos concorrentes no mercado, dispersão geográfica da clientela.	

FIGURA 5: Análise do ambiente interno/externo

Fonte: Promoex – Capacitação em AOP. ESAF. Brasília, 2007.

Os pontos fortes e fracos são decorrentes de variáveis internas e controláveis pelo órgão ou programa. As oportunidades e ameaças são consequência de variáveis externas, que não são diretamente controláveis pelo auditado, podendo sofrer alguma influência. As oportunidades propiciam condições favoráveis, quando o auditado tem interesse e condições de usufruí-las. As ameaças propiciam condições desfavoráveis, assim o auditado deve planejar como simplifica-la. A estratégia de Análise Swot, se caracteriza em eliminar os pontos fracos em áreas em que existem riscos e fortalecer os pontos fortes em áreas em que você identifica as oportunidades.

Após a conclusão da Análise Swot (identificação dos pontos sensíveis), é feito um tipo de acompanhamento do pontos determinados negativos, ou seja, é feita a Verificação do Risco, que é uma ferramenta de diagnóstico, que permite: identificação dos riscos que irão afetar o desempenho do programa ou projeto; auxiliar a formalização do problema da auditoria; identificar áreas de risco, que deverão ser investigadas com mais profundidade; organizar e estruturar informações de importância sobre o ambiente de análise. A verificação do risco é de suma importância, pois através deste pode-se identificar recursos referentes ao seu gerenciamento. O gerenciamento se resume ao conhecimento da organização a ser auditada, ou seja, identificar alguns pontos como: missão, é um tipo de declaração explanando o que a organização é, e o que representa hoje; visão do futuro, define o quadro futuro do que a organização que chegar; objetivos, são metas estabelecidas, com o intuito de serem cumpridas; metas, é chegar ao objetivo em um curto período; e os planos, são mais operacionais e fornecem instrumentos para o alcance dos objetivos.

Para aplicação do Gerenciamento de Risco , enumeramos quatro passos, são:

1º Identificar pontos fracos e ameaças: é feita a partir da análise swot.

2º Análise de risco: determina a existência de controles e estabelece o impacto e a probabilidade de ocorrência de risco.

3º Avaliação do risco: permite relacionar as prioridades e apresentar as informações para a tomada de decisão.

4º Tratamento do risco: verifica se a gerência desenvolveu estratégia para tratamento do risco.

A figura abaixo demonstra o Diagrama de Verificação do Risco:

Impacto potencial no atingimento dos objetivos	ALTO	Baixa probabilidade Alto impacto Ex.: Alguns estados não contam ainda com uma boa Rede de Frio.	Alta probabilidade Alto impacto Ex.: Baixa qualidade dos dados coletados pelas Unidades de Saúde nos municípios.
	BAIXO	Baixa probabilidade Baixo impacto Ex.: Diferenças regionais, climáticas, topográficas e demográficas, entre outras, dificultam a operacionalização do Programa.	Alta probabilidade Baixo impacto Ex.: Municipalização do SUS ainda não completamente implementada.
		BAIXA	ALTA
		Probabilidade de ocorrência	

FIGURA 6: Diagrama de Verificação do Risco

Fonte: Promoex – Capacitação em AOP. ESAF. Brasília, 2007.

A partir da Verificação de Risco, a equipe poderá ser capaz de identificar as áreas que precisam ser investigadas com maior profundidade, definindo com maior clareza objetivo e o problema da auditoria.

2.4.7.1.2 Análise StakeHolder

De acordo com a Portaria nº 5/2002 do Boletim do TCU, a técnica de Análise StakeHolder é aprovada, e se contextualiza da seguinte forma:

Consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos. Está ligada à apreciação institucional e à avaliação social, não só utilizando as informações oriundas destas abordagens, mas também contribuindo para a combinação de tais dados em um único cenário.

Essa técnica serve de subsídios para a equipe na aplicação do planejamento, como

também na etapa de execução dos trabalhos de auditoria.

Os *Stakeholders* podem ser compreendidos como, pessoas, grupos ou instituições, que tenham interesses em um programa ou projeto, sendo eles responsáveis pelo processo de decisão ou não. Estão divididos em dois grupos: os primários, são os mais envolvidos, positivamente ou negativamente; já os grupos secundários, são os intermediários no processo de prestação de serviço, ou seja, os *stakeholders* influenciam de forma decisiva e são importantes para o sucesso da organização ou programa/projeto.

Quanto a aplicação, essa análise pode ser utilizada, para;

- identificar pessoas ou grupos interessadas no melhoramento de sua instituição, e captar apoio para realização de mudanças;
- diminuir os riscos no desenvolvimento de programas e projetos;
- obter o maior número de informações sobre o projeto ou programa;
- desenvolver estratégias, que permitam consideravelmente a melhoria do desempenho;

2.4.7.1.3 Análise RECI

A análise RECI é uma ferramenta que ajuda a designar o papel de cada pessoa no trabalho de auditoria, assim, é identificado quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem irá executar, quem é apenas consultado e quem é informado. A palavra RECI equivale a sigla RACI(inglês), que significam:

- **R (*Responsible*)**: quem é totalmente responsável pelo resultado final;
- **E (*Accountable*)**: quem tem a responsabilidade de desenvolver a atividade;
- **C (*Consulted*)**: aquele que deve ser consultado antes que as ações seja, implementadas;
- **I (*Informed*)**: aquele que é informado, depois que a ação é implementada;

A Análise RECI objetiva: aumentar a produtividade através da definição de responsabilidades; diminuir a necessidade de se refazer tarefas; tornar as estruturas organizacionais mais limpas, diminuindo níveis organizacionais desnecessários; diminuição de nova estrutura organizacional; entender o impacto político e psicológico de mudanças na

estrutura da organização.

Portanto essa análise é empregada para distribuir, de forma equilibrada, as tarefas da equipe de auditoria, sendo assim uma ferramenta de relevante contribuição para aumentar a economia, a eficiência e a eficácia de uma instituição ou programa, e pode ser usada de forma isolada ou em complementação a outras técnicas de diagnóstico.

2.4.7.1.4 Mapa de Processo/Produto

Quando serviços não são realizados com certa rapidez necessária, ou tarefas não estão sendo cumpridas ou funcionando como deveriam, é preciso recorrer a técnica Mapa de Processo. Já que processo é uma maneira pela qual se realiza uma operação, sendo assim, uma sequencia de tarefas e ações, podemos definir Mapa de Processo, como sendo, a representação de um processo através de um diagrama, que contém a sequencia e passos necessários para a realização de determinada atividade. É por meio desse mapeamento de processo, que se pode ter uma melhoria e aperfeiçoamento de processos de trabalho em uma organização. Os Mapas de Processo precisam conter informações de acordo com o tipo de trabalho, os dados padrões, são: descrição da atividade; pontos de tomada de decisão; fluxos de informações e documentos; pontos de controle; como também, prazos e relação entre as etapas dos processos.

Dentro desse contexto, destacamos três tipos do Mapa de Processo, são:

- Processo real: é aquele que esta sendo realizado.
- Processo segundo as normas: aquele que já se encontra normatizado, e já obtêm seguimentos do que sera realizado.
- Processo Ideal: é aquele considerado o exemplo para os demais, que propicia melhorias.

A figura abaixo, é um modelo de Mapa de Processo, que podemos resumidamente definir como: a representação de um processo através de diagrama. Esse tipo de técnica é utilizada após uma análise de custo x benefício em uma auditoria, pois é esse trabalho demanda tempo e tem um custo alto, assim, é analisado se a implantação justifica o investimento.

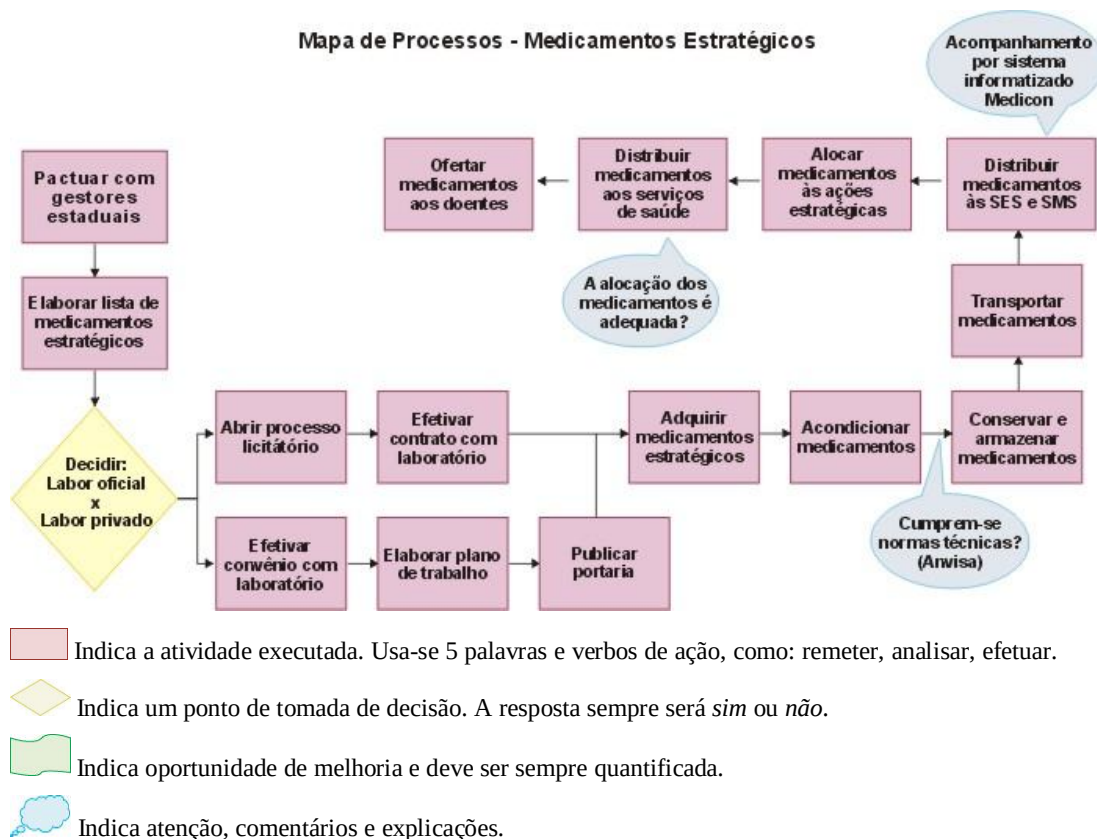
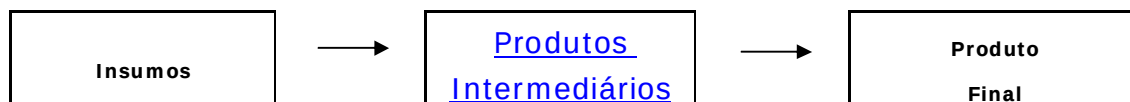


FIGURA 7: Exemplo de Mapa de Processo

Fonte: Promoex – Capacitação em AOP. ESAF. Brasília, 2007.

Mapa de Produtos é uma técnica utilizada para a obtenção de indicadores de desempenho, visualizando como o programa esta sendo executado. Diante desse contexto, produtos, são bens, serviços ou uma condição resultante de atividades de uma organização, assim, os produtos aqui explicitados, podem ser, benefícios de um programa, estradas conservadas, dentre outros. Com, isso a administração pública deve enfocar- se nos produtos. O mapa de produto compõem- se de três partes, de acordo com a figura abaixo. Onde, são denominados insumos: pessoal, recursos financeiros e instalações; os produtos intermediários, são subprodutos obtidos dos insumos existentes que, juntos, dão origem a um produto final.



Podemos ressaltar que o importante nessa relação é sempre o produto gerado em cada fase, e não o processo em que gerou o produto. As setas da esquerda para a direita, indicam que é necessário o conteúdo da caixa anterior, para a seguinte.

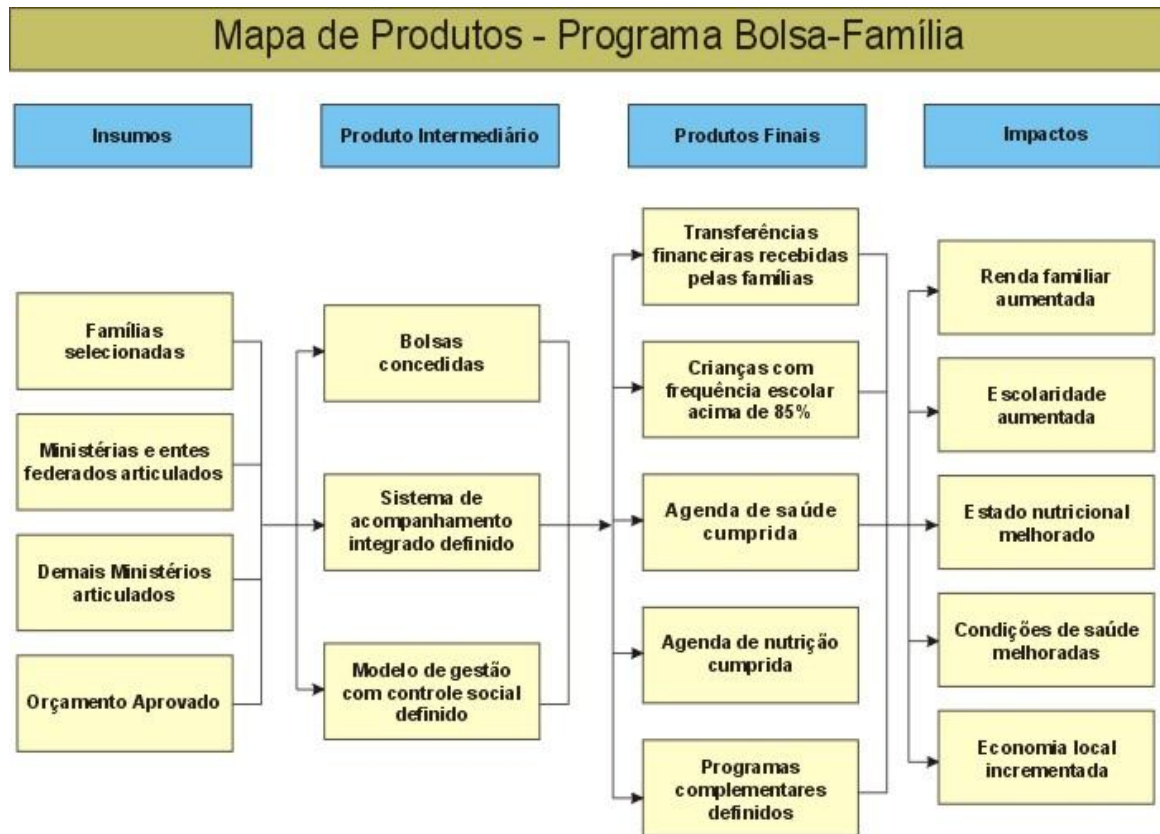


FIGURA 8: Exemplo de Mapa de Produto

Fonte: Promoex – Capacitação em AOP. ESAF. Brasília, 2007.

Pelo exposto, pode-se perceber uma relação entre, o Mapa de Processos e o Mapa de Produtos. De acordo com o TCU/Técnica de Auditoria(2000, p. 20):

- O mapa de processo apresenta graficamente uma série de atividades interligadas que dão origem a determinados produtos, ao passo que o mapa de produtos apresenta graficamente os produtos gerados por aquelas atividades. Nos mapas de produtos, os processos estão representados pelas setas.
- Processos e atividades mudam com o passar do tempo, enquanto os produtos, se identificados adequadamente, devem permanecer os mesmos, independente das atividades realizadas para obtê-los.
- O enfoque nos produtos em vez de nos processos empregados para sua obtenção, permite-nos comparar o desempenho de diferentes alternativas (processos) para obter os mesmos produtos.

2.4.7.2 Técnicas de Coleta de Dados

2.4.7.2.1 Entrevistas

Existem três tipos de entrevistas, seus objetivos, são:

Apresentação: estabelecer um bom relacionamento com o auditado, assim cria-se um ambiente de confiança e cooperação, que refletirá no sucesso da auditoria. Nesta fase é esclarecido, o objeto da auditoria, tempo de duração, utilização de recursos, espaço físico, transporte e apoio, obtenção de documentos, sugestões e identificação de problemas.

Coleta de Dados: visa maximizar a quantidade de informações precisas, recolhidas em tempo disponível. É composta das seguintes etapas: preparação (objetivos da entrevista, informações a colher, documentos a solicitar, atribuição dos membros), início (observar formalidades, estabelecer relação de cooperação e confiança, necessidade de colaboração), desenvolvimento (seguir o plano da entrevista, ouvir com atenção, evitar perguntas complexas, interesse na opinião do auditado, anotar respostas), conclusão (recapitular as informações, resumir os principais pontos), e registro (registrar as respostas em formulários, registrar e acrescentar informações complementares, responder questões referentes aos objetivos da entrevista).

Encerramento: comunicar ao responsável a conclusão do trabalho de auditoria, como também apresentar relatório final, para comentários do gestor.

2.4.7.2.2 Questionários

Os questionários tem a função de coletar informações de uma maneira informal, através de uma pessoa ou de um grupo, sobre um determinado fato. Esses questionários podem ser enviados pelo correio, correio eletrônico, ou aplicados pessoalmente. É um instrumento que integra uma série de perguntas, que podem ser abertas ou fechadas, abaixo explicadas:

Questões abertas: são aquelas que geram uma grande diversidade de tipos de respostas, onde não se pode prever um padrão do resultado do questionário antes de sua aplicação.

Questões fechadas: são as questões de múltipla escolha, onde a opção será somente uma das alternativas, cujo resultado do questionário é bastante objetivo.

2.4.7.2.3 Grupos Focais

Se caracteriza por ser uma técnica de pesquisa qualitativa, que possui como fonte de coleta de dados apontamentos sobre um determinado tema enfatizados dentro um grupo. Algumas etapas são destacadas no grupo focal, são:

Planejamento: esclarece o propósito do estudo; define a população alvo; define a forma de recrutamento; define tipo, número e questões do grupo focal, a serem investigadas.

Elaboração do Roteiro: será elaborado por equipe que tenha entendimento do tema; utilização de perguntas abertas.

Recrutamento: o princípio básico do recrutamento é que o pesquisador controla a seleção dos participantes. Identifica o quadro de participantes; desenvolve procedimento de aceitação quanto ao recrutamento.

Entrevista: a entrevista pode ser de carácter exploratório, quando não é bem estruturada, ou de coleta de informações, é altamente estruturada. É satisfatório que seja selecionadas pessoas que realmente colabore nas informações, e que seja elabora as perguntas com antecedência.

Análise: o analista deverá desenvolver métodos que serão seguidos em uma sequencia de passos verificáveis e predeterminados. Seus aspectos relevantes, são: uso de palavras, contexto, frequência, especificidade, assim como, ideias centrais.

2.4.7.2.4 Observação

A observação se caracteriza, pelo método empregado em estudos qualitativos, requerendo assim, treinamento e técnicas específicas, para concentração e percepção seletiva. O observador necessita de exatidão, validade e confiança nas informações coletadas.

Diante dessa técnica de coleta de dados, citamos algumas vantagens:

- entendimento em relação ao contexto das atividades do programa;
- percepção de aspectos que escapam aos participantes, rotineiramente envolvidos com o programa;
- tratamento de tema delicado ou embaraçoso em que os participantes não se sentem a vontade de falar numa entrevista;
- traz para a análise as percepções do próprio observador que confrontada com a dos entrevistados, gera visão mais completa do programa estudado.

2.4.8 Etapas da ANOp

Para a realização da ANOp, são destacadas duas etapas: Levantamento de Auditoria e a Execução.

2.4.8.1 Levantamento de Auditoria

A auditoria de natureza operacional deve ser realizada a partir de um levantamento de auditoria em que seu objeto pode ser um programa, órgão, entidade, projeto, atividade, ou sistema. Esse levantamento evidencia se um trabalho proposto possui conteúdo relevante. Assim após o levantamento a equipe poderá optar por uma das duas modalidades da auditoria operacional, delineando os objetivos, duração dentre outros requisitos. Dentro do Levantamento de Auditoria, deparamos com cinco etapas:

Planejamento do Levantamento de Auditoria: devesse traçar um plano, na qual deve conter: tamanho da equipe, período e custo estimado; programação das visitas; estratégia de coleta e análise dos dados; temas relacionados ao objetivo da auditoria, que serão debatidos; data de entrega do relatório de levantamento; cronograma de atividades.

Análise Preliminar do Objeto da Auditoria: visa o entendimento da estrutura do objeto a ser avaliado, como também questões indiretamente ligadas ao objeto, assim, é analisada, legislação, decisões tomadas pelas autoridades, missão e planos estratégicos, diretrizes internas e manuais operacionais, sistemas de informações gerenciais, entrevistas com os gestores e especialistas.

Coleta de Dados sobre Desempenho: esses dados são fundamentais na avaliação dos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto da auditoria, mas apresentam problemas para a coleta, como: dificuldade de desenvolver indicadores de desempenho a partir de objetivos definidos de forma imprecisa; a dificuldade de mensurar produtos essencialmente não homogêneos e de incorporar a dimensão qualitativa nos indicadores de desempenho; a necessidade frequente de múltiplos indicadores para se obter um quadro da eficiência e da efetividade de um programa, assim a equipe devesse apurar se as informações são suficientes e adequadas.

Especificação dos Critérios de Auditoria: são determinados no decorrer do levantamento e devem estar bem detalhados para que possam delinear o escopo da auditoria, a orientação da coleta de dados, e o destaque em parâmetros que definam as conclusões da auditoria.

Preparação do Relatório de Levantamento de Auditoria: ao final deve-se preparar o

relatório, deverá ser uma síntese e dados e conclusões indicando o tipo de auditoria a ser realizada. Esses relatórios devem obedecer a estrutura a seguir: sumário; resumo; introdução; atividades realizadas na fase de levantamento de auditoria; projeto de auditoria, quando couber; comentários do gestor; conclusão; proposta de encaminhamento e apêndices. Se a equipe entender que o trabalho inicialmente proposto não poderá ser executado, deve-se justificar a opinião e apresentar proposta de encaminhamento, com as sugestões cabíveis.

2.4.8.2 Execução

A etapa de Execução da ANOp, envolve trabalho de campo, onde toma por base o projeto da auditoria e a elaboração do relatório final. Para obtenção de um bom resultado é feito a distribuição das tarefas, na qual o coordenador realiza reuniões para discussão de problemas encontrados nos trabalhos de campo.

Nos trabalhos de campo, a identificação dos achados de auditoria tem início, na fase de planejamento, na seleção das questões que serão investigadas. Evidências encontradas no levantamento são examinadas mais detalhadamente durante os trabalhos de campo. As recomendações que visam à melhoria do desempenho operacional são de suma importância nas ANOp, assim, não somente destacam os pontos negativos, como também, apontam alternativas.

O teste-piloto, avalia a estratégia metodológica, os principais pontos quanto ao objeto e a qualidade dos dados, é realizado quando não há informações precisas a respeito do objeto, ou seja, a equipe traça pontos difíceis que poderão ser problemas a serem enfrentados. Contudo, o teste-piloto é muito recomendado no caso de auditorias complexas e de custos elevados, pois diminui as incertezas e aumenta as possibilidades de que o trabalho desenvolvido alcance o nível de qualidade desejado com o menor custo possível.

Para finalizar a execução, é elaborado o relatório, que necessita de um padrão de qualidade técnica desejado, no qual deve conter a seguinte estrutura: sumário; resumo; introdução; capítulos sobre os Temas Principais; comentários do gestor; conclusão; proposta de encaminhamento e apêndices.

2.5 PERSPECTIVAS E DESAFIOS DO TCE/RN

De acordo com pesquisa realizada junto aos 33 Tribunais de Contas brasileiros, em setembro do ano de 2005, referente às práticas adotadas sobre o tema de Auditoria Operacional, destacou-se que 19 Tribunais, ou seja, 57,6% do total, nunca tinham realizado esta modalidade de auditoria. Com a missão de assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade, a auditoria operacional juntamente com o PROMOEX, evidencia a importância dessa forma de fiscalização, aumentando a percepção sobre o seu potencial estratégico, com o objetivo de melhorar a gestão pública, enfatizando a procura pela economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, em detrimento a qualidade do gasto público.

De acordo com a realidade do Tribunal de Contas do RN, as auditorias vem sendo desenvolvidas com dificuldade, ainda é um desafio a ser alcançado por parte desta corte de contas, para que seja desenvolvida com mais frequência. As perspectivas para o 2009, são:

- a) Conclusão da primeira auditoria;
- b) Realização de outra auditoria operacional junto ao GT PROMOEX, na área de saúde;
- c) Capacitação de mais de 04 técnicos;
- d) Tornar-se uma atividade regular de auditoria no TCE/RN.

3 METODOLOGIA

A metodologia tem por objetivo descrever o plano operacional do estudo, ou seja, é uma série de procedimentos que o pesquisador realiza para resolução de seu objetivo final. Logo serão destacados quatro pontos fundamentais na realização desse trabalho, são: o tipo de pesquisa, universo e amostra, técnicas de coleta de dados e o tratamento de dados.

3.1 TIPO DE PESQUISA

A pesquisa abordada neste trabalho é caracterizada pelo estudo de caso, com fundamentos bibliográficos no qual será realizado o trabalho exploratório, de acordo com a pesquisa foram desenvolvidas coletas e informações teóricas, com o intuito de propiciar um maior entendimento do tema abordado, tendo em vista a expansão de conhecimentos de interesse público e societário.

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA

Vergara (1998), explica que, “o universo e amostra está definida toda a população e a população amostral, tendo em vista que a população é um conjunto de elementos que possuam características e a população amostral é uma parte do universo.”

3.3 COLETA DOS DADOS

Os dados foram coletados por meio de pesquisa bibliográfica em livros, por monografias já publicadas e informações obtidas junto ao Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

Após a coleta dos dados, será iniciado a questão da análise e interpretação das informações coletadas.

Segundo, (DENCKER, 1998), “o objetivo da realização da análise é congregar as observações feitas de maneira coerente e organizada, de modo que se torne possível responder ao problema apresentado na pesquisa.”

Nesta pesquisa, os dados que foram coletados serão avaliados de acordo com a necessidade e atuação da auditoria de natureza operacional através do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Norte.

4 RESULTADOS

Após a realização das auditorias, os resultados encontrados sobre a avaliação poderão ajudar na decisão sobre a boa aplicação dos recursos, poderá fornecer informações sobre progressos de programas, projetos, atividades e ações governamentais, bem como, o fornecimento de informações sobre o nível de satisfação da comunidade com a implantação dos programas sociais.

De acordo com a realização da pesquisa referente a ANOp, para o TCE/RN essa atividade ainda é inovadora e recente, ou seja, está em fase de desenvolvimento. De acordo com as atividades referentes a esse tipo de auditoria, o TCE/RN realizou até o momento apenas uma auditoria operacional, em 2008, na área da educação – SEEC (formação de professores), onde a mesma ainda não foi à plenário no TCE/RN para conclusão dos resultados encontrados. Em 2009, esta sendo realizada outra auditoria na área da saúde.

Podemos destacar algumas recomendações, que proporcionará a melhoria na realização da ANOp, para o TCE/RN, são:

- pessoal exclusivo, com capacitação para compor a equipe de auditoria operacional;
- regulamentar a atividade, onde possua características diferentes das demais fiscalizações que o TCE/RN normalmente desenvolve, promovendo adaptações no seu Regimento Interno;
- dispor de outros recursos, como: sala, estações de trabalho, armários, etc., para viabilizar uma estrutura necessária ao funcionamento da atividade

5 CONCLUSÃO

A Auditoria de Natureza Operacional é uma modalidade de controle que mais se desenvolveu na últimas décadas e teve um importante papel na modernização das instituições públicas. Como forma de fiscalização dos tribunais de contas, a ANOP esta em processo de desenvolvimento no Rio Grande do Norte, onde foi iniciada a menos de dois anos. Foi detectado que uma estrutura adequada, capacitação de servidores e a implantação definitiva da ANOP, proporciona ao TCE/RN cumprir com suas atribuições e contribuir para melhoria da gestão pública no âmbito da administração do estado e municípios, e conseqüentemente da sociedade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

BOYNTON, William; JOHNSON, Raymond; KELL, Walter. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Legislação de Administração financeira contabilidade pública**. Rio de Janeiro : Imprensa oficial do Estado do Rio de Janeiro, 2001.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão**. São Paulo: Atlas, 1996.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2000.

LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964 (Presidência da República). Brasília, 1964.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>

MAGALHÃES, Antonio de Deus; LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações**. São Paulo: Atlas, 2001.

MOTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. São Paulo: Editora Atlas, 1981.

PROMOEX. **Publicação do Programa de Modernização do Controle Externo dos Estados e Municípios**, 2009.

PORTAL NACIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS. Disponível em:

<<http://www.controlepublico.org.br>>

SÁ, A. Lopes de. **Curso de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Benedito Felipe; PEREIRA, Anísio Candido. **Auditoria Contábil: Abordagem Prática e Operacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Manual de auditoria de desempenho**. Brasília: TCU, 1998.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **O Controle Externo e a Nova Administração Pública: Uma Visão Comparativa**. Brasília, 2002.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RN. **Lei Orgânica**. Natal, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RN. **Regimento interno**. Natal, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RN. **Legislação Complementar**. Natal, 2000.

