



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS - ESAN  
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
EM REDE NACIONAL – PROFIAP**

Luísa Meinberg Cheade

**MAPEAMENTO DOS PROCESSOS DE AUDITORIA FINANCEIRA NO TRIBUNAL  
DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

Campo Grande/MS

2023



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



LUÍSA MEINBERG CHEADE

## MAPEAMENTO DOS PROCESSOS DE AUDITORIA FINANCEIRA NO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (PROFIAP), da Escola de Administração e Negócios (ESAN), da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Professor Dr. Jeovan de Carvalho Figueiredo.

Campo Grande/MS

2023



**LUÍSA MEINBERG CHEADE**

**MAPEAMENTO DOS PROCESSOS DE AUDITORIA FINANCEIRA NO TRIBUNAL  
DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

Trabalho de Conclusão Final apresentado ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP, realizado na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS, como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Jeovan de Carvalho Figueiredo  
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
(Orientador)

---

Prof. Dr. Wilson Ravelli Elizeu Maciel  
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul  
(Membro interno)

---

Prof. Dr. Amilton Luiz Novaes  
Universidade Federal da Grande Dourados  
(Membro externo – Rede Profiap)

---

Profa. Dra. Franciane Freitas Silveira  
Universidade Federal do ABC  
(Membro externo)

Campo Grande, MS, 4 de setembro de 2023.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Dedico este trabalho a todos que,  
direta ou indiretamente, contribuíram  
para concretização desta pesquisa.



## AGRADECIMENTOS

Inicialmente agradeço a Deus. Pela oportunidade, pela saúde, e principalmente, por colocar tantos anjos em minha volta, para que eu pudesse concretizar esta etapa tão sonhada da minha vida. Inclusive, por trazer mais um integrante em minha família durante o curso. Viver uma gestação e a maternidade durante o mestrado trouxe inúmeros desafios, mas também uma gratidão imensa por todo o processo.

Aos meus pais, por priorizarem tanto meus estudos, serem exemplos de dedicação e me trazerem fortaleza em todos os momentos. Aos meus irmãos e sobrinhos estarem presentes em minha caminhada.

Ao meu marido Luan, a minha enteada Duda e ao meu filho João Felipe, que entenderam minhas ausências e me apoiaram na concretização desta especialização.

Ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE/MS), instituição em que desempenho minhas atividades profissionais, pela oportunidade e incentivo de qualificar seu quadro de servidores, especialmente pela realização do Convênio com a Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS).

À Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), por nos receber e conduzir os nossos processos de aprendizagem.

A todos os professores do curso do PROFIAP, pela paciência e por toda dedicação em transmitir conhecimentos. E aos colegas do mestrado, turma PROFIAP/UFMS/2021, que em nome da Fabiana Felix Ferreira, agradeço por conjugar de esforços a fim de tornar possível esta caminhada.

Especialmente agradeço ao meu professor orientador, Dr. Jeovan de Carvalho Figueiredo. Obrigada por me estar ao meu lado e me conduzir nesta jornada. Tantas vezes acalmou meu coração e organizou minhas ideias. Obrigada pela transmissão de conhecimento com tanta gentileza e maestria. Sua calma e didática foram essenciais para conclusão deste trabalho.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Aos professores Dr. Amilton Luiz Novaes e Dr. Alessandro Gustavo Souza Arruda, pelas contribuições imprescindíveis na banca de qualificação.

Obrigada aos meus colegas de trabalho, auditores de controle externo do TCE/MS, que compõem a equipe da Comissão de Auditoria Independente (CAIN). Aprendemos, discutimos muito sobre o tema e amadurecemos juntos. Obrigada Sandelmo Albuquerque, por coordenar a equipe com tanta empatia, não medindo esforços para representar e conduzir a equipe de forma a navegarmos por “mar de golfinhos”. Ao Henri Philippe Rocha Forti, por seu “poder de síntese” e por trazer tanta tecnologia às nossas vidas. Ao José Ricardo Paniagua Justino, por seu dom com tabelas, gráficos, e automatização dos trabalhos. A Glaucia Maria de Assis, que tanto me ajudou com seu raciocínio cartesiano e seus “voos altos e outros rasantes” na auditoria financeira. Obrigada equipe! Por acreditarem e me incentivarem a concluir este trabalho. Com vocês, foi possível.

Obrigada a todos que contribuíram direta ou indiretamente na construção e concretização deste trabalho.



## RESUMO

Frente às demandas da sociedade, as organizações públicas têm a necessidade de aprimoramento na prestação de serviços pelo setor público, principalmente na transparência, confiabilidade de informação, combate à corrupção e as atividades de controle. Nesse contexto se encontram as auditorias financeiras realizadas pelos Tribunais de Contas. Essa espécie de auditoria vem ganhando espaço no cenário brasileiro, não só pelas citadas agendas (inclusive globais), mas também pela exigência de organismos internacionais quanto a adoção, pelos Tribunais de Contas, às normas internacionais para a realização dessas auditorias no Brasil. Assim, o objetivo geral deste trabalho foi mapear os processos de auditoria financeira, com propósitos especiais, realizadas pela Comissão de Auditoria Independente (CAIN) do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE/MS), como instrumento para se garantir e percorrer a qualidade dos serviços prestados. A partir da observação participante baseada no uso de métodos quali-quantitativos, foi possível alcançar o objetivo proposto. Considerando a complexidade de compreender cada processos e subprocesso do trabalho, vistos as minúcias das atividades envolvidas, o macroprocesso de auditoria financeira foi desenhado a partir da divisão de suas fases (planejamento – identificação e avaliação de riscos; execução - respostas aos riscos; e relatório - formação de opinião). Foi possível identificar que o macroprocesso auditoria financeira pode ser dividido em cinco processos e três subprocessos. Ainda que construídos a partir da prática realizada no âmbito do TCE/MS, estes diagramas dos fluxos de trabalho podem ser utilizados por qualquer um dos 21 Tribunais de Contas que realizam auditoria financeira para propósitos especiais no país.

Palavras-chave: mapeamento de processos; BPMN; auditoria financeira; Tribunais de Contas.



## ABSTRACT

Public organizations need to improve the provision of services by the public sector, especially in terms of transparency, reliability of information, the fight against corruption and control activities. This context includes financial audits carried out by the Courts of Auditors. This type of audit has been gaining ground in Brazil, not only because of the aforementioned agendas (including global ones), but also because of the demand from international organizations for the Courts of Auditors to adopt international standards for carrying out these audits in Brazil. Thus, the general objective of this study was to map the special-purpose financial audit processes carried out by the Independent Audit Commission (CAIN) of the Mato Grosso do Sul State Court of Auditors (TCE/MS), as an instrument for guaranteeing and monitoring the quality of the services provided. The proposed objective was achieved through participant observation based on the use of qualitative and quantitative methods. Considering the complexity of understanding each process and sub-process of the work, given the minutiae of the activities involved, the financial audit macro-process was designed based on the division of its phases (planning - identification and assessment of risks; execution - responses to risks; and reporting - forming an opinion). It was possible to identify that the financial audit macro-process can be divided into five processes and three sub-processes. Although these workflow diagrams are based on the practice of the TCE/MS, they can be used by any of the 21 Courts of Auditors that carry out special-purpose financial audits in the country.

Keywords: business process mapping; BPMN; financial auditing; Audit Courts.



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Portfólio dos artigos.....	44
Quadro 2 - Dados secundários (normas).....	47



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



## LISTA DE FIGURA

Figura 1 - Principais tipos de auditoria no setor público.....	33
Figura 2 - Normas de auditoria.....	35
Figura 3 – Nuvem de Palavras.....	51
Figura 4 - Árvore de Similitude.....	52
Figura 5 - Classificação hierárquica descendente.....	54
Figura 6 - Análise fatorial de correspondência.....	55
Figura 7 – Pesquisa de manuais nos Tribunais de Contas.....	61
Figura 8 - Manual de Auditoria Financeira e Tribunais de Contas .....	64



## LISTA DE SIGLAS

AWP	Audit Working Paper (Papéis de trabalho/ documentação de auditoria)
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BIRD	Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento
BPD	Business Process Diagram
BPI	Business Process Improvement
BPM	Business Process Management
BPMI	Business Process Management Initiative
BPMN	Business Process Model and Notation
CAIN	Comissão de Auditoria Independente
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DPN	Diagrama de Processo de Negócio
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISA	Internacional Standard on Auditing (Normas internacionais de Auditoria)
ISQC 1	Internacional Standard on Quality Control 1 (Normas internacional de controle de qualidade)
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores)
NBASP	das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NBC TASP	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público
OGP	Open Government Partnership - Parceira para Governo Aberto
OMG	Object Management Group
ONU	Organização das Nações Unidas
PDI	Programa de Desenvolvimento Integrado de Corumbá
PROFISCO II - MS	Projeto de Modernização da Gestão Fiscal do Estado de Mato Grosso do Sul
TC's	Tribunais de Contas



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



TCE/MS	Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
MUS	Monetary Unit Sampling
RDR	Risco de Distorção Relevante
RD	Risco de Detecção
RC	Risco de Controle
RI	Risco Inerente
MAR	Matriz de Análise de Riscos
MG	Materialidade Global
ME	Materialidade para Execução
LAD	Limite para Acumulação de Distorções
EGA	Estratégia global de auditoria
TdR	Termo de Referência
QATC	Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas
MMD-TC	Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas
IFAC	International Federation of Accounts
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica
NBC TA EC	Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – Estrutura Conceitual
PT	Papéis de Trabalho
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunais de Contas do Município
MS	Mato Grosso do Sul



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>15</b>
1.1 Justificativa e relevância .....	19
1.2 Objetivos .....	22
1.2.1 Objetivo Geral .....	22
1.2.2 Objetivos Específicos .....	22
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO-NORMATIVO</b> .....	<b>24</b>
2.1 Gestão de qualidade: aspectos do aprimoramento organizacional.....	24
2.2 Gerenciamento de processos de negócio .....	26
2.3 Mapeamento de processos com o uso da notação BPMN.....	28
2.4 Auditorias realizadas pelo setor público .....	31
2.5 Processos de auditorias financeiras.....	36
2.6 Síntese do referencial teórico-normativo.....	39
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>42</b>
3.1 Definições e características metodológicas .....	42
3.2 Procedimento para a coleta de dados .....	43
3.2.1 Levantamento bibliográfico e normativo .....	43
3.2.1 Dados referentes aos processos da organização.....	46
3.3. Tratamento e análise dos dados.....	48
<b>4 RESULTADOS DA REVISÃO SISTEMÁTICA</b> .....	<b>50</b>
4.1. Nuvem de palavras.....	50
4.2 Árvore de similitude .....	51
4.3 Classificação Hierárquica Descendente (CHD).....	53
4.4 Análise Fatorial de Correspondência (AFC) .....	54



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



<b>5 ANÁLISE E DISCUSSÃO</b> .....	<b>57</b>
5.1 Análise Situacional do TCE/MS .....	57
5.2 Discussão .....	61
<b>6 RECOMENDAÇÕES PARA O APRIMORAMENTO ORGANIZACIONAL</b> .....	<b>66</b>
<b>7 PRODUTO TÉCNICO-TECNOLÓGICO (PTT)</b> .....	<b>69</b>
<b>8 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>78</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>81</b>
<b>APÊNDICE A – PRINCIPAIS ELEMENTOS DO BPMN</b> .....	<b>92</b>
<b>APÊNDICE B – SITES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS</b> .....	<b>95</b>
<b>APÊNDICE C – PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO</b> .....	<b>97</b>



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



## 1 INTRODUÇÃO

Inserida na área de conhecimento da Administração Pública, o tema deste projeto abrange o aprimoramento da qualidade de serviços desenvolvidos pelo setor público, especificamente na área de auditoria financeira de demonstrações financeiras para propósitos especiais, sobretudo no Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE/MS). Essas auditorias são ditas como de propósitos especiais, pois o relatório dos auditores (produto final) são elaborados à satisfazer as necessidades das informações contábeis de usuários específicos (CFC, 2017).

O contexto que motiva o presente trabalho é bastante amplo. De fato, com a globalização, os mercados e os próprios consumidores passaram a ser mais exigentes com produtos e serviços (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014), em razão do maior acesso às informações. Além disso, a partir dos anos de 1990, a gestão de qualidade, com melhorias e gestão de processos (GONÇALVES, 2000a), se tornou uma busca constante nas organizações (ZELLNER, 2011), exigindo assim dos profissionais uma postura mais comprometida com a qualidade do serviço e do produto a ser entregue, baseando-se na satisfação dos clientes.

No setor público não tem sido diferente: a sociedade (como clientes das organizações públicas) busca serviços com mais qualidade e confiabilidade. Isso porque, a boa prestação de serviços públicos gera impacto percebido na melhoria da condição de vida de todos (SMITH *et al.*, 2021). No Brasil, a Constituição Federal de 1988 foi propulsora da busca pela eficiência, eficácia e boa prestação de serviços públicos (SILVA *et al.*, 2019). Ela trouxe, em diversos artigos, determinações legais que buscam o aprimoramento da gestão pública e o fortalecimento da participação da sociedade na vida política e na administração pública brasileira (controle social) (TEIXEIRA, 2007). Assim, destacou-se o controle do serviço público, tanto o social, como o externo e interno (BRASIL, 1988).

Neste cenário, destacam-se, especialmente os artigos 70 e 71, que indicam que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



União e das entidades da administração direta ou indireta, exercidos pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), atuantes do controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988). No âmbito estadual e do Distrito Federal, o controle externo coube ao Legislativo Estadual, com o auxílio dos Tribunais de Contas Estaduais e do Distrito Federal. Da mesma forma que, no âmbito municipal, o exercício do controle externo coube ao Legislativo municipal com auxílio dos Tribunais de Contas Estaduais ou dos Municípios.

Assim, os atos do Estado são controlados tanto pela própria entidade fiscalizadora quanto pelo órgão responsável pela ação que será controlada (MEIRELLES, 1997). Este tipo de controle é denominado de controle interno. Por sua vez, os atos são controlados também por órgãos que não integram a estrutura ou objeto que está sob a ótica do controle, no que se denomina de controle externo (LIMA, 2021).

Aliado ao controle da administração pública está a transparência e a publicidade (BARCELLOS, 2015) que já se configuram como agendas globais (PEREIRA NOBRE JÚNIOR, 2018; RODRIGUES, 2020). Estes assuntos são defendidos pelo objetivo 16 dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da ONU (NAÇÕES UNIDAS NO BRASIL, 2022) e pela Parceria para Governo Aberto (*Open Government Partnership*, OGP). Elucida-se que a Parceria para Governo Aberto é uma iniciativa internacional de vários países e entidades da sociedade civil, que pretende disseminar práticas governamentais relacionadas à participação social, acesso à informação e à transparência de dados públicos (UNIÃO, 2020).

Entretanto, não basta que as informações estejam disponíveis e acessíveis aos interessados. Elas precisam ser confiáveis. Porque quanto mais confiável a informação das instituições e organizações, maiores também são os incentivos e as condições para a participação social na administração pública (BARCELLOS, 2015) e maiores poderão ser os investimentos recebidos (tanto internos quanto externos) (MAKSYMENKO *et al.*, 2018).



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Esses investimentos contribuem para o fomento e o desenvolvimento dos diversos países (FAGUNDES *et al.*, 2012). Mas que, para tanto, devem se submeter às regras de seus financiadores. Dentre as diversas regras para recebimento de recursos, a confiabilidade da informação mostra-se como fator decisivo para redução de riscos na concessão de crédito (DUTRA; CHAMPOMIER, 2014). Ademais, interligado a confiabilidade, outro interesse internacional em expansão, seja de ordem prática como também no mundo acadêmico (PAUL; CRIADO, 2020), é o combate à corrupção (MAKSYMENKO *et al.*, 2018; PAUL; CRIADO, 2020).

Uma importante ferramenta para obtenção de confiabilidade das informações divulgadas e no combate à corrupção é a realização de auditorias. Isso porque, com a realização de auditorias é possível verificar a legalidade e o cumprimento das legislações vigentes. Também, é possível acompanhar a eficácia e economia da utilização dos recursos públicos, atentando-se às funções que devem ser exercidas pelo Estado (MAKSYMENKO *et al.*, 2018).

O controle da administração pública, portanto, está intimamente relacionado às práticas de auditorias. Em geral, as auditorias no setor público possuem três tipos principais, quais sejam: financeira, operacional ou de conformidade (INTOSAI, 2017a). As auditorias financeiras têm ganhado importância no setor público. Especialmente após a assinatura de acordo entre o Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD – vinculado ao Banco Mundial) e o Tribunal de Contas da União (TCU). Este acordo foi concluído em 2014 (TCU, 2022), e tem como finalidade o apoio do mencionado Banco no processo de convergência das práticas de auditoria financeira sobre as contas de governo às normas internacionais (DUTRA; CHAMPOMIER, 2014).

Frisa-se que as auditorias financeiras no Brasil são antigas, mas o processo de adoção das normas internacionais para a realização destes trabalhos é, de certa forma, recente. Iniciou-se após a publicação das Diretrizes de Auditoria Financeira pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em novembro de 2010 (DUTRA; CHAMPOMIER, 2014). Assim, a partir de 2015, o



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Instituto Rui Barbosa (IRB), uma associação civil criada pelos Tribunais de Contas (TC's) do Brasil, que busca auxiliar essas instituições no seu desenvolvimento e aperfeiçoamento (IRB, 2022), trabalhou juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para o desenvolvimento das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) (ARAÚJO; AGUIAR, 2020).

Em 2020, foi publicada a Resolução do CFC n. 1.601, de 24/09/2020. Esta resolução inseriu na estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC TASP). Essas normas são para a realização de auditoria financeira no setor público e são convergentes às normas internacionais. (CFC, 2020). Por determinação normativa a partir de 2024, os TC's brasileiros deverão (em caráter obrigatório) seguir estas normas, convergentes às internacionais, para a realização de seus trabalhos de auditoria financeira. Porém, desde 1º de janeiro de 2021, já podem utilizá-las em caráter facultativo (CFC, 2020).

A exigência da utilização de normas internacionais para realização de auditorias financeiras decorre também de exigências dos organismos internacionais financiadores do setor público como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e FONPLATA - Banco de Desenvolvimento. Os financiadores, em regra, possuem como requisito para continuidade dos investimentos, a realização de auditorias dessa natureza, nos programas ou projetos por eles financiados. Estas auditorias podem ser realizadas pelo setor privado (empresas privadas) ou pelos Tribunais de Contas credenciados para realização destes serviços (STI, 2018).

Neste contexto normativo, que se caracteriza por ser recente e estar em evolução, é inegável a exigência de ajustes organizacionais dos TC's para que ocorra a convergência das normas de auditoria financeira aplicáveis localmente às normas internacionais.

O TCE/MS insere-se nessa realidade, vez que foi credenciado junto aos organismos financiadores internacionais para realizar auditorias financeiras de



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



propósitos especiais nos programas e projetos financiados total ou parcialmente por recursos internacionais. Além disso, o TCE/MS realizará auditorias financeiras nas contas de seus jurisdicionados (escopo diverso ao da fiscalização dos recursos internacionais), o que, conseqüentemente, levará ao órgão a estabelecer novas rotinas e fluxos de atividades, para cumprimento de seus trabalhos.

Assim, buscando uma maior qualidade, padronização e satisfação dos clientes (sociedade, organismos financiadores e os tomadores dos empréstimos internacionais), surge a seguinte questão: como o TCE/MS pode aprimorar os trabalhos realizados nas suas auditorias financeiras para propósitos especiais?

No próximo item, é aprofundada a justificativa e a relevância do trabalho.

### **1.1 Justificativa e relevância**

O controle das contas e da correta aplicação dos recursos públicos é uma constante em Estados Democráticos de Direito. Os Poderes concedidos aos governantes devem e são limitados pelos titulares do Poder, o povo (MILESKI, 2018). Os controles se apresentam de diversas formas e possuem diferentes titulares. Pode-se visualizar o controle social, o externo e o interno. O controle social é aquele exercido pela própria sociedade (BARCELLOS, 2015). O externo tem como titular o Poder Legislativo, que o exerce em auxílio com os órgãos de Contas. A saber: em nível estadual, Poder Legislativo Estadual, ou seja, Assembleia Legislativa com auxílio do Tribunal de Contas do Estado; em nível municipal, Poder Legislativo municipal, ou seja, Câmara dos Vereadores, com auxílio do Tribunal de Contas do Estado ou dos Municípios (BRASIL, 1988). E, o interno, pelo sistema de controle interno do Executivo municipal, estabelecidos por lei própria (BRASIL, 1988).

Esses órgãos que realizam a fiscalização e controle também deve se atentar à qualidade da execução de suas atribuições (SAINT-MARTIN; ALLISON, 2011). E, muitas vezes, o setor público encontra no privado ferramentas e instrumentos a fim



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



de subsidiar e alcançar as melhores e as mais modernas práticas (BONOLLO, 2019; CORDERY; HAY, 2019; SAINT-MARTIN; ALLISON, 2011). Neste raciocínio apresenta-se a gestão de processos, um conceito já consolidado na área de administração (GONÇALVES, 2000a), que se apresenta com um o foco nos interesses dos clientes (GONÇALVES, 2000b; TOLEDO *et al.*, 2012). Assim, as organizações passam a pensar e visualizar seus processos, suas atividades essenciais, de forma a valorizar o trabalho em equipe, a cooperação, diminuindo os trabalhos desnecessários e otimizando suas tarefas, o que pode conduzir a um desempenho superior em suas atividades, no que diz respeito à flexibilidade, agilidade e resposta aos eventos (GONÇALVES, 2000b).

No contexto do aprimoramento organizacional, em 2014 ocorreu a conclusão do acordo entre o Banco Mundial e o TCU, para apoio no processo de convergência das normas e práticas de auditoria financeira às normas internacionais (DUTRA; CHAMPOMIER, 2014). A partir daí, o TCU passou a se dedicar ao aperfeiçoamento e ao fortalecimento de suas práticas de auditorias financeiras, com a criação de estratégias e, em 2016, a publicação de um Manual sobre o tema (TCU, 2022).

Esse Manual de Auditoria Financeira do TCU foi elaborado em conformidade com padrões estabelecidos pelas normas internacionais. Ele tem como objetivo a simplificação da aplicação das orientações teóricas e práticas (TCU, 2016). Suas orientações são relevantes, dado que as auditorias financeiras são importantes no caso de crises fiscais (DUTRA; CHAMPOMIER, 2014), e ainda, para o Brasil obter credibilidade junto aos organismos internacionais, enquanto possíveis investidores no país.

Logo, é inegável a importância das auditorias financeiras como um instrumento de fiscalização das contas públicas no âmbito dos Tribunais de Contas, bem como, para os entes públicos que desejam e recebem financiamento dos organismos internacionais para as mais diversas finalidades. Analisando também sob aspecto do controle social, contribui para que a sociedade tenha maior confiança das informações divulgadas pelos órgãos auditados, e, como consequência, com a prestação de



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



serviços públicos com maior qualidade. Desta forma, há necessidade de se prestar este serviço, realização de auditoria financeira, com maior qualidade e seguindo os normativos nacionais convergentes aos internacionais.

No âmbito do TCE/MS, a Comissão de Auditoria Independente (CAIN) é a responsável pela execução de auditorias financeiras para propósitos especiais. Entretanto, seus processos de trabalho não estão formalmente mapeados e desenhados, na forma de manual ou de instrumento similar de gestão visual. Pelo mapeamento dos processos entende-se pelo registro da sequência de atividades desenvolvidas dentro de um processo de negócio (TOLEDO *et al.*, 2012). Com esta técnica, é possível identificar as regras e requisitos deste processo, sendo estruturados em forma de fluxo do processo (SANTOS *et al.*, 2016) com uma linguagem previamente definida (também chamada notação).

Caso um mapeamento destes processos fosse institucionalmente adotado, poderiam ocorrer melhorias na qualidade, no desenvolvimento e na continuidade dos trabalhos desempenhados. Seria importante então não só para a área em que os trabalhos são realizados, mas de modo geral ao TCE/MS. Inclusive, a contribuição poderia ser estendida como modelo de referência a todos os Tribunais de Contas brasileiros que realizam auditorias financeiras, mas que não dispõem de processos mapeados.

Com a compreensão e o desenho dos fluxos de trabalho, poderá ocorrer maior eficiência e eficácia neste tipo de auditoria no âmbito do TCE/MS, culminando em maior pontuação no Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC), pelo Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC). Esta medição é realizada nos Tribunais do país e busca identificar os pontos fortes e as oportunidades de melhorias dos órgãos de contas, sendo que um dos indicadores de avaliação é a realização de auditoria financeira (ATRICON, 2022).

Conseqüentemente, o mapeamento dos processos de trabalho de auditoria financeira contribuirá com o valor público (BRASIL, 2017) entregue pelo TCE/MS à



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



sociedade. Isso porque, com a realização destas auditorias, é possível que a administração pública auditada corrija ou aperfeiçoe sua gestão tempestivamente, refletindo em prestação de serviço público com maior eficiência e eficácia (LEITÃO; DANTAS, 2016).

Também, com a realização de auditorias financeiras que garantam o padrão das normas convergentes às internacionais, há maior confiabilidade das informações apresentadas pela entidade auditada. Em outras palavras, a sociedade e organismos financeiros/financiadores do setor público conseguem visualizar essas informações dando-lhes maior credibilidade, o que contribui significativamente com o controle social.

## **1.2 Objetivos**

A partir da problemática desenvolvida e, após a apresentação da justificativa e da relevância do projeto, discorre-se sobre os objetivos.

### **1.2.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral do projeto é mapear os processos de auditoria financeira com propósitos especiais do TCE/MS.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

Para o alcance do objetivo geral, este projeto pretende:

- a) Elaborar a análise situacional do TCE/MS, no que tange aos processos de auditoria financeira para propósitos especiais;



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



- b) Proceder o desenho do estado atual dos processos de auditoria financeira executados pela CAIN/TCE/MS.
- c) Estabelecer parâmetros para avaliação de desempenho de cada processo ou subprocesso identificado.

Com o alcance dos objetivos previstos, será possível gerar uma contribuição efetiva para o TCE/MS, dado que os diagramas de processos gerados e a sua documentação relacionada poderá consistir em marco inicial para o desenvolvimento de manual interno de auditoria financeira no âmbito do Tribunal. Também, a partir destes diagramas construídos, será possível propor parâmetros para avaliação de desempenho de cada processo ou subprocesso identificado. Assim, estaria normatizado internamente o conjunto de orientações e diretrizes que permitiriam maior padronização das atividades de auditoria financeira no órgão.

O próximo capítulo apresenta o referencial teórico que embasará o desenvolvimento do presente estudo.



## 2 REFERENCIAL TEÓRICO-NORMATIVO

Este capítulo está fundamentado em cinco seções, quais sejam: gestão de qualidade: aspectos do aprimoramento organizacional; gerenciamento de processos de negócios; mapeamento de processos com o uso da notação *Business Process Model and Notation* (BPMN), auditorias realizadas pelo setor público e auditorias financeiras, apresentando, para tanto, seus normativos.

### 2.1 Gestão de qualidade: aspectos do aprimoramento organizacional

Em uma instituição, a gestão da qualidade é uma abordagem integrada para planejar e implementar diversos métodos e condutas que trazem resultados positivos à organização (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014), pois a partir da aplicação destas ferramentas, é possível alcançar alterações positivas na qualidade e custo dos serviços e dos produtos ofertados (MASSINGHAM; AL HOLAIBI, 2017). Porém, essas práticas, por vezes, não são tão bem recebidas, vez que há dificuldades para se implementar os sistemas garantidores da qualidade (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014), bem como pelo medo natural da inovação (BONOLLO, 2019).

A qualidade de uma organização pode ser perceptível por vários aspectos, como por exemplo, pela satisfação e retenção do cliente, pela lucratividade da organização ou ainda, pela satisfação dos funcionários (BUAVARAPORN; TANNOCK, 2013). Por isso, a implementação dos sistemas de gestão de qualidade é composta por diversos fatores como capital humano, estratégia de negócio e tecnologia e, devem ser implementados sistematicamente (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014), a fim de se evitar maiores dificuldades do que o próprio processo já impõe em sua execução e condução.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Além disso, a implementação gradual destes sistemas diminui as incertezas do que se está construindo ou reformulando (ZELLNER, 2011). De fato, a implementação gradual, pode ser uma diretriz adaptável às necessidades específicas de certos setores ou tipos de organizações (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014).

Desta forma, para uma implementação adequada destes sistemas de qualidade apresentam-se os seguintes passos: diagnóstico situacional, planejamento estratégico, seleção dos modelos, métodos e ferramentas, implementação do sistema de qualidade e avaliação da implementação e dos processos (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014).

Para a implementação dos sistemas de qualidade, podem-se utilizar diversas técnicas e ferramentas, como por exemplo, reengenharia de processos (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014) gestão de qualidade total, abordagem lean, e ainda, Six Sigma (BUAVARAPORN; TANNOCK, 2013; GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014).

Adentrando na análise do diagnóstico está a compreensão de maturidade das empresas, seus pontos fortes e fracos. A maturidade diz respeito também ao grau de conhecimento e resultados positivos existentes (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014). O objetivo desta avaliação é verificar em que uma instituição atende a critérios de qualidade anteriormente definidos (JOICHEM; GEERS; HEINZE, 2011). Essa análise compõe também a verificação dos procedimentos, os processos da organização e as expectativas dos clientes (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014).

A partir dessa identificação é possível descobrir o potencial da organização e as oportunidades de melhoria (JOICHEM; GEERS; HEINZE, 2011). Também se inicia a proposição de um plano de ação capaz de implementar e rever as ações, com o fim de sustentar os processos de melhoria. Nesta fase pode ser interessante a realização de auditorias de qualidade. Inclusive, essas auditorias podem advir de exigências



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



normativas, dos próprios clientes, ou ainda, de investidores (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014).

As organizações que adotam a gestão da qualidade utilizam-se de métodos que se consolidam em um sistema de gerenciamento de qualidade. Este sistema é formado pelos seguintes métodos: a) gerenciamento por diretrizes; b) gerenciamento de processos; c) gerenciamento da rotina; d) gerenciamento interfuncional; e) gerenciamento funcional (TOLEDO *et al.*, 2012).

Neste trabalho será abordado somente o método de gerenciamento de processos de negócios, que será melhor apresentado na próxima seção deste trabalho.

## 2.2 Gerenciamento de processos de negócio

O gerenciamento de processos de negócios (*Business Process Management*, BPM) pode ser compreendido como uma abordagem de gestão para a transformação da organização com melhorias do negócio e inovação, com o fim de analisar, controlar e redesenhar os processos de trabalho (MASSINGHAM; AL HOLAIBI, 2017). É uma metodologia contínua de análise, avaliação e melhoria de desempenho dos processos de negócio de uma organização (TOLEDO *et al.*, 2012).

Todas as atividades necessárias para que a organização atenda ao cliente, poderão ser agrupadas em processos (TOLEDO *et al.*, 2012). Assim, o processo pode ser definido como um conjunto de tarefas ou atividades, que quando concluídas cumprirão o objetivo organizacional (LAMGHARI *et al.*, 2019). Em outras palavras, é um conjunto estruturado de atividades e recursos que caminham para um resultado final, a fim de satisfazer os clientes (TOLEDO *et al.*, 2012). Ou seja, são atividades ou o conjunto delas que recebem um *input* e, após adicionar valor a ele, fornece um *output* a um determinado cliente (GONÇALVES, 2000a)



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Portanto, o processo é “(...) uma atividade realizada por uma organização e composta por uma série de etapas e controles que permitem o fluxo de informações” (VALLE; OLIVEIRA, 2013, p. 80). Sendo hierarquizados, (VALLE; OLIVEIRA, 2013) os processos podem comportar desde os macroprocessos da organização, como também aqueles desenvolvidos por uma pessoa, na forma de atividades (VALLE; OLIVEIRA, 2013).

Este gerenciamento de processos possui um ciclo, iniciado pela identificação de processos, seguido pela fase de mapeamento (especificação de fluxo de atividades), pela fase de execução e monitoramento e, por fim, pela fase da melhoria. Este ciclo é repetido sucessivamente (LAMGHARI *et al.*, 2019), vez que o ato de melhorar deve ser contínuo e abrangente a todas as instituições que buscam melhores resultados (ZELLNER, 2011).

O gerenciamento de processos permite à organização incorporar em suas práticas de trabalho elementos da cultura (MASSINGHAM; AL HOLAIBI, 2017) e da memória organizacional (MANFREDA; BRINA BUH; STEMBERGER, 2015), bem como as políticas e o próprio conhecimento gerado a partir da prática (MASSINGHAM; AL HOLAIBI, 2017).

Este tipo de gerenciamento pode ainda produzir resultados positivos nos fluxos de trabalho, com a eliminação de não-conformidades dos processos (MANFREDA; BRINA BUH; STEMBERGER, 2015) ou trabalhos desnecessários. Essa eliminação de não-conformidades e a redução dos desperdícios (seja de tempo, de procedimentos ou de materiais) são objetivos da identificação e solução dos fluxos de trabalho (MASSINGHAM; AL HOLAIBI, 2017), sendo que a inovação e a criatividade são fatores aliados e que devem estar presentes nestes procedimentos (MANFREDA; BRINA BUH; STEMBERGER, 2015).

A melhoria de processos de negócio (*Business Process Improvement*, BPI) é uma realidade cotidiana em organizações de todo o mundo (ZELLNER, 2011), em razão da sua capacidade de aumentar a produtividade e gerar economia de custos



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



das organizações (LAMGHARI *et al.*, 2019). Mas também, em razão da alta exigência dos consumidores e do próprio mercado, que demanda grande variedade e baixos preços (GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014).

Uma das ferramentas de aprimoramento gerencial consiste no mapeamento dos processos, que é a prática de documentar processos existentes e os recém-concebidos. A partir destes mapeamentos, há uma melhor compreensão dos sistemas e dos processos utilizados na instituição (BOWLES; GARDINER, 2018).

Muitos termos diferentes na literatura dizem respeito à melhoria de processos, como por exemplo melhoria contínua, redesenho de processos, reestruturação empresarial, dentre outros. Estas nomenclaturas dependerão do grau de melhoria a ser instituído pela organização (radical ou incremental), sendo que independentemente de suas diferenças, todas elas apoiam-se no ato de melhorar, com foco no redesenho de suas abordagens, na busca de um cenário futuro melhor do que o atual (ZELLNER, 2011).

No gerenciamento de processos, tanto o cenário atual dos processos (referido como *as is*) quanto o cenário futuro desejado (*to be*) devem ser especificados, usualmente a partir de representações visuais, o que pode ser chamado de mapeamento de processos. A próxima seção deste trabalho aprofunda esse tema.

### **2.3 Mapeamento de processos com o uso da notação BPMN**

A iniciativa privada já é acostumada a trabalhar com técnicas voltadas para o seu aprimoramento. Há pouco, a administração pública busca também a modernização da sua gestão (OLIVEIRA *et al.*, 2022; SPIAZZI; BATTISTELLA, 2019), com uma atuação cada vez mais profissional, incentivada pelo novo paradigma da Nova Gestão Pública, em contraposição de uma administração patrimonialista e burocrática, que não considerava a satisfação e necessidades de seus clientes nos processos de trabalho (SPIAZZI; BATTISTELLA, 2019). Como consequência passa-



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



se a utilizar com maior frequência diversas ferramentas gerenciais, adaptando-as da iniciativa privada ao setor público (OLIVEIRA *et al.*, 2022).

Dentre estas ferramentas, cuja preocupação centra-se na entrega de mais eficiência e eficácia, por meio da redução de gastos com recursos públicos, está a orientação de processos (OLIVEIRA *et al.*, 2022). Esta é uma filosofia adotada para aprimorar as atividades da organização (SPIAZZI; BATTISTELLA, 2019), permitindo visualizar todo o trabalho para desenhar, executar, documentar e controlar as atividades, visando permitir que os objetivos daquela organização possam ser alcançados (ABPM, 2013).

Os processos constituem-se em atividades de trabalho ordenadas com começo, meio e fim, organizados para produzir determinada ação destinada ao mercado ou cliente (interno ou externo), em que é possível visualizar claramente suas entradas e saídas. É por meio de processos que a organização realiza o necessário para produzir valor aos seus clientes (DAVENPORT, 1994).

Assim, para incorporar a perspectiva de processos na organização, é necessário inicialmente mapear o conjunto de atividades realizadas e a sequência de seus fluxos (SANTOS *et al.*, 2016). Ferramentas da qualidade como o 5W2H ou 5W1H podem ser utilizadas nesta etapa. Posteriormente, deve-se analisar os resultados obtidos, e a partir de então, elaborar o desenho dos diagramas de processos identificados (HAMANAKA; SOARES, 2019; SANTOS *et al.*, 2016).

Esse conjunto sequencial de etapas pode ser denominado de mapeamento de processos. O mapeamento propõe-se a criar representações dos processos existentes ou a serem desenvolvidos de uma forma integral (OLIVEIRA *et al.*, 2022). Ele possui um importante papel para a compreensão do trabalho e a avaliação da sua eficiência e eficácia, podendo, a partir do seu desenvolvimento, identificar as falhas e oportunidades dos processos de trabalho. Com o mapeamento é possível, assim, ter uma visão global dos processos de negócio da organização (SANTOS *et al.*, 2016).



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Para executar o mapeamento, pode-se utilizar diversos tipos de notações, que consistem em conjuntos de símbolos e regras usados para descrever algo, em um contexto de maior abstração (AYAD, 2010). Existem várias notações aplicáveis ao mapeamento de processos, como *Business Process Model and Notation* (BPMN), *Unified Modeling Language* (UML), *Event-driven Process Chain* (EPC), *Integrated Definition Language* (IDEF), *Value Stream Mapping* (VSM), *Business Process Execution Language* (BPEL) e *Line of Visibility Engineering Method–Enhanced* (LOVEM-E) (ABPM, 2013; OLIVEIRA *et al.*, 2022).

Entretanto, muito embora existam diversas técnicas para o mapeamento dos processos, a opção pela notação BPMN tem sido frequente e mostra-se também como uma tendência para a administração pública (OLIVEIRA *et al.*, 2022; VALLE; OLIVEIRA, 2013). Neste contexto, é válido salientar que apenas se inserem no escopo da BPMN os conceitos relacionados a processos, ou seja, não compõe o objetivo da BPMN o mapeamento de estrutura organizacional, recursos, regras de negócio e modelos de dados e informações (VALLE; OLIVEIRA, 2013).

A BPMN foi criada pela *Business Process Management Initiative* (BPMI), incorporado ao *Object Management Group* (OMG), grupo que define os padrões para os sistemas de informação (ABPM, 2013). A proposta foi criar uma linguagem única e padronizada para o mapeamento de processos, aplicável a qualquer tipo de organização (VALLE; OLIVEIRA, 2013).

A BPMN visa a definição e documentação de processos com padrões bem definidos (VALLE; OLIVEIRA, 2013). Inicia-se em um nível mais alto do que aquele que se executa o trabalho e, depois subdivide-se em subprocessos que devem ser realizados por uma ou mais atividades, dentro de funções de negócios e decompostas em tarefas (ABPM, 2013). Ela trabalha com um único modelo de diagrama, denominado *Business Process Diagram* (BPD), ou Diagrama de Processo de Negócio (DPN) (VALLE; OLIVEIRA, 2013). Apesar de conter apenas um modelo de diagrama, esta é uma técnica rica em elementos para o mapeamento, o que a faz ser uma das mais completas, com ampla aceitação nas organizações públicas e privadas.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Mesmo com tamanha completude, os elementos mais utilizados resumem-se em quatro: a) atividades, b) eventos, c) gateways (símbolo que representa uma decisão) e d) sequência de fluxos (*sequence flows*) ou rotas. A partir destes elementos – apresentados sinteticamente no Apêndice A - é possível construir diversos modelos de processos, o que transforma esta técnica em simples e de fácil utilização (VALLE; OLIVEIRA, 2013).

## 2.4 Auditorias realizadas pelo setor público

Auditorias são processos sistemáticos e documentados em que se avaliam se determinadas situações se encontram em acordo com critérios determinados. Há a necessidade de se obter evidências desse atendimento, bem como, de relatar os resultados dessa avaliação (TCU, 2016).

Originalmente as atividades relacionadas à auditoria relacionavam-se mais especificamente à contabilidade, pois de fato ela é uma técnica da área contábil, que tem como escopo a avaliação da adequação de demonstrações contábeis (DA GONÇALVES; LIMA; SILVA, 2020). No entanto, em uma análise mais ampla do conceito das auditorias é possível verificar que elas perpassam diversas áreas do conhecimento, sendo uma atividade em que se verificam e avaliam processos, documentos, controles internos, utilizando-se, para tanto, de técnicas e de procedimentos a fim de subsidiar a emissão de uma opinião pelo auditor (DA GONÇALVES; LIMA; SILVA, 2020).

No setor público, a auditoria pode ser compreendida como um processo capaz de obter e avaliar as evidências, determinando se as informações ou condições do item verificado está de acordo com os critérios utilizados pelo auditor (INTOSAI, 2017a). Logo, é inegável que as auditorias fazem parte do contexto de implementação de melhorias e dos sistemas de qualidade, seja na fase de compreensão e diagnóstico



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



(GARZA-REYES; ROCHA-LONA; KUMAR, 2014), como também para monitoramento dos resultados de uma direção eleita (MAKSYMENKO *et al.*, 2018).

Elas também podem ser entendidas como um serviço a ser prestado que pode e deve ser melhorado, com base nos sistemas de melhorias já apresentados nas seções anteriores. Inclusive, com o estabelecimento da nova gestão pública, com adaptações e comparações entre as práticas da gestão do setor privado ao público (BONOLLO, 2019; SAINT-MARTIN; ALLISON, 2011), focado em reduzir custos e obter de maior eficácia (BONOLLO, 2019).

As auditorias estatais incluem formas de fiscalização que verificam se os recursos públicos são aplicados para o crescente resultado na área social e econômica do auditado (MAKSYMENKO *et al.*, 2018). É uma prática essencial, pois é capaz de fornecer aos órgãos de controle informações e avaliações independentes e objetivas acerca dos programas implementados, operações e desempenho das políticas adotadas (INTOSAI, 2017a).

Muito embora elas sejam reconhecidas como melhores práticas para o fortalecimento de governança e bom funcionamento organizacional de uma instituição, dado que incentivam a prática e adoção de bons instrumentos e de boas estratégias (SMITH *et al.*, 2021), as auditorias podem trazer estresse e desânimo, pois os órgãos auditados podem sentir-se criticados, independentemente dos resultados das auditorias (BONOLLO, 2019).

No entanto, os efeitos positivos são mais expressivos à sociedade, pois a partir da realização de uma auditoria, por exemplo, pode-se determinar novos rumos ou direções de transformações na economia e na gestão das finanças públicas (MAKSYMENKO *et al.*, 2018). Assim, as auditorias públicas contribuem com a geração de valor e melhoria de vida aos cidadãos (SMITH *et al.*, 2021).

Diferentemente das auditorias realizadas pelas empresas privadas, os auditores públicos possuem pouca liberdade em relação a métodos de atuação. Muitas auditorias realizadas pelo setor público são repetidas regularmente e, com



procedimentos padronizados (JEPPESEN *et al.*, 2017), que auxiliam na qualidade da execução, pois juntamente com a legitimidade dos auditores públicos, está a responsabilidade pelos seus trabalhos (SAINT-MARTIN; ALLISON, 2011). Outra diferença está na existência de leis que garantem aos auditores o acesso aos auditados e aos seus documentos (JEPPESEN *et al.*, 2017).

No setor público pode-se identificar três principais tipos de auditorias, conforme a Figura 1: financeira, operacional e de conformidade (INTOSAI, 2017a). A depender do escopo da fiscalização e do seu objeto, pode-se associar de um ou mais tipos de auditoria em um mesmo trabalho (TCDF, 2020).

Figura 1 - Principais tipos de auditoria no setor público

<b>Auditoria de conformidade</b>	Tem como objetivo identificar se o objeto está em conformidade com determinados critérios como por exemplo, normativos, regulamentos, portarias e códigos estabelecidos para a entidade auditada. Avalia se as atividades cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.
<b>Auditoria operacional</b>	Tem como objetivo determinar se programas e instituições atuam ao encontro de princípios de economicidade, eficiência, efetividade e, se podem realizar aperfeiçoamentos. Em outras palavras, a auditoria responderá questões-chave e apresentará recomendações para melhorias.
<b>Auditoria financeira</b>	Tem por objetivo determinar se a informação financeira de uma entidade está em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Para tanto, buscam-se evidências suficientes e apropriadas para que o auditor expresse uma opinião quanto as informações financeiras estarem livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

Fonte: Adaptado de (INTOSAI, 2017a)

As auditorias de conformidade verificam se as receitas e despesas do governo foram realizadas conforme o que havia sido autorizado e, as operacionais, analisam o desempenho das organizações sob aspectos, por exemplo, da eficiência, eficácia e economia da gestão (SAINT-MARTIN; ALLISON, 2011). Por sua vez, as auditorias financeiras visam a obtenção de evidências suficientes para que o auditor emita opinião se as informações financeiras se encontram livres de distorções relevantes por fraude ou erro (INTOSAI, 2017a).

Essas auditorias estatais são realizadas com base nas normas, metodologias e diretrizes estabelecidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions*,



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



INTOSAI), denominadas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI*) (MAKSYMENKO *et al.*, 2018).

As Normas Internacionais de Auditoria (*International Standards on Auditing, ISA*), emitidas pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants, IFAC*), e as Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA), são destinadas aos trabalhos de auditoria financeira do setor privado.

Em conjunto com o CFC, e, em relação às normas de auditoria governamental, desde 2015 o Instituto Rui Barbosa (IRB) tem promovido a tradução e a convergência das normas de auditoria às normas internacionais para os Tribunais de Contas (IRB, 2022). Para as auditorias operacionais e de conformidade, as normas do IRB indicam que são a tradução para português do texto da ISSAI (IRB, 2023b, c).

Considerando o processo de convergência e incorporação de normas internacionais às normas nacionais, faz-se necessária a apresentação destas normas na Figura 2. As setas são indicativas das normas que foram utilizadas como referência para o processo de tradução e convergência das normas nacionais às internacionais. Considerando o setor público, utilizou-se como referência desta convergência as ISSAI, emitidas pela INTOSAI.

Em matéria de auditoria financeira, as ISSAI incorporaram as ISA, emitidas pela IFAC (IRB, 2022). Assim, para as auditorias financeiras, a referência poderá ser tanto ISSAI quanto ISA, pois os requisitos do auditor para os trabalhos são os mesmos (INTOSAI, 2017a).

Da mesma forma, para as auditorias financeiras, o CFC ao emitir as Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA), setor privado, também se utilizou como referência as ISA.

Para o setor público, nacionalmente, as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), em matéria de auditoria financeira, remetem às Normas de



Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público (NBC TASP), emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Por sua vez, as NBC TASP são as NBC TA, incluindo a norma que trata sobre a estrutura conceitual (NBC TA EC), convergentes às normas internacionais (CFC, 2020).

Figura 2 - Normas de auditoria

Entidades	Normas de Auditoria Financeira	Normas de Auditoria de Operacional	Normas de Auditoria Conformidade
IFAC (internacional)	ISA (200-810)		
INTOSAI (internacional)	ISSAI (2000-2899)	ISSAI (3000-3899)	ISSAI (4000-4899)
CFC (nacional)	NBC TA (200-810) NBC TASP		
IRB (nacional)	NBASP (2000-2899)	NBASP (3000-3899)	NBASP (4000-4899)

Fonte: Adaptado de (CFC, 2023c; INTOSAI, 2023; IRB, 2023a)

Assim, é possível identificar que, em suma, as normas para auditoria financeira seguem neste processo de convergência às normas internacionais, as ISA, emitidas pela IFAC. Em matéria de auditorias operacionais e de auditorias de conformidade as ISSAI, emitidas pela INTOSAI.

Além disso, os Tribunais de Contas podem regulamentar as práticas de auditoria, com a emissão de Manuais. Isso se mostra interessante para que se considere a realidade de cada órgão na condução de seus trabalhos de auditoria. Entretanto, estes manuais devem respeitar normativas vigentes no país (convergentes às normas internacionais).

Essas normas conferem aos organismos de auditoria do setor público maior profissionalismo e qualidade nos trabalhos (JEPPESEN *et al.*, 2017). Quanto mais padronização de técnicas e aperfeiçoamento do conhecimento, mais será aceitável



substituir a necessidade de julgamentos subjetivos dos profissionais de auditoria (JEPPESEN *et al.*, 2017), o que garante maior objetividade e segurança dos resultados.

Tendo em vista o objetivo deste trabalho, na próxima seção, as características e especificidades das auditorias financeiras serão apresentadas.

## 2.5 Processos de auditorias financeiras

As auditorias financeiras buscam evidências suficientes e adequadas, para que o auditor possa expressar sua opinião, em relação a existência de distorção relevante, relacionada a fraude ou erro nas informações contábeis, orçamentárias ou financeiras (MAKSYMENKO *et al.*, 2018). Algumas auditorias financeiras do setor público também são denominadas de auditorias de execução orçamentária e incluem a análise de legalidade e conformidade com relação ao orçamento, mas, nestes casos não existe uma estrutura de relatório financeiro aceitável (INTOSAI, 2017b).

As auditorias financeiras podem abarcar assuntos em seu objeto como gestão ambiental, lacunas e fragilidades da organização, monitoramento de disponibilidade de dados e informações (SMITH *et al.*, 2021) e tornarem-se híbridas, com a consolidação de características de outras formas de auditorias, como por exemplo as de conformidade (JEPPESEN *et al.*, 2017). Nos trabalhos de certificação de contas, as auditorias financeiras possuem integração com as auditorias de conformidade (CEDRAZ; DUTRA, 2014).

Os métodos e normas para a realização de auditorias podem ser compreendidos como fluxos de trabalho ou processos a serem percorridos pelos auditores, que ao praticarem vão adquirindo o conhecimento necessário para a própria realização de seus trabalhos. O uso da tecnologia mostra-se de extrema importância, porque consegue auxiliar o indivíduo sem conhecimento ou habilidade para algumas



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



atividades, a encontrar respostas, por si só, para aquele trabalho e aprender pela prática (MASSINGHAM; AL HOLAIBI, 2017).

As soluções de TI são importantes para padronizar a metodologias destes trabalhos de auditoria financeira, o que é de suma importância para este tipo de fiscalização (CEDRAZ; DUTRA, 2014). Ocorre que muitas soluções na área da tecnologia da informação possuem custos elevados, o que no setor público pode contribuir com a paralisação ou demora na implementação destas soluções (MANFREDA; BRINA BUH; STEMBERGER, 2015).

Além disso, muito embora se compreenda a importância da tecnologia e da objetividade dos procedimentos e fluxos de trabalho, o foco permanece no indivíduo, que é o detentor do conhecimento (MANFREDA; BRINA BUH; STEMBERGER, 2015; MASSINGHAM; AL HOLAIBI, 2017).

Assim, além de investimentos em tecnologia, outra forma de buscar a qualidade das auditorias públicas é a manutenção da independência das instituições que realizam essas auditorias (CORDERY; HAY, 2019), dado que elas foram concebidas para estarem acima das relações políticas (SAINT-MARTIN; ALLISON, 2011).

Sem a característica da independência, torna-se difícil o cumprimento de um de seus papéis importantes, qual seja, a responsabilização dos agentes políticos (CORDERY; HAY, 2019). Com esta garantia quanto à independência, as instituições que realizam auditorias devem prezar também pela independência de seus auditores. Pode-se compreender independência como uma forma de garantir a separação de interesses dos agentes específicos (SAINT-MARTIN; ALLISON, 2011).

Para se alcançar a independência e consolidar a legitimidade destas instituições (não só legitimidade formal decorrente das normas), a instituição deve atentar-se por sua reputação (SAINT-MARTIN; ALLISON, 2011). Ou seja, assumir, institucionalmente, que estas organizações também necessitam de aferições de qualidade e revisões em suas práticas e condutas (CORDERY; HAY, 2019), especialmente quando realizam auditorias financeiras, já que essas auditorias



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



conseguem opinar acerca da confiabilidade das informações prestadas pelos auditados (MAKSYMENKO *et al.*, 2018), o que possibilita a realização de diversas outras análises sobre a atuação do órgão.

Para os trabalhos de auditoria é importante que se desenvolvam a documentação de auditoria. Esta documentação também é denominada de papel de trabalho, ou *working audit paper* (WAP) (IFAC, 2020b; TCU, 2016). Tem como objetivo (entre outros), a comprovação de que os trabalhos de auditoria foram planejados e executados em conformidade com as normas e servem de base para a conclusão do auditor quanto ao objetivo global atingido (IFAC, 2020b). Estes documentos devem ser suficientes para que um outro auditor (sem envolvimento anterior com a auditoria em execução) possa compreender a natureza, época, extensão, resultados e conclusões dos procedimentos de auditoria executados (IFAC, 2020b).

Para aferição da qualidade destas auditorias deve-se observar especialmente as Normas Brasileiras de Contabilidade – do Auditor Independente (NBC PA), emitidas pelo CFC (CFC, 2023c). Estas normas são correlacionadas às normas internacionais de auditoria emitidas pela IFAC para o tema, ou seja, as Normas Internacionais de Controle de Qualidade para firmas de auditorias (*International Standard on Quality Control 1, ISQC1*) (CFC, 2023a; IFAC, 2020d). Pelas INTOSAI, foi emitida a ISSAI 40, que também se baseia nos princípios fundamentais das normas de auditoria de qualidade (ISQC1, emitidas pela IFAC) (INTOSAI, 2016). As normas referentes aos objetivos do auditor e da gestão de qualidade da auditoria (NBC TA 200 e 220, emitidas pelo CFC, correspondente às ISA 200 e 220, da IFAC), também apresentam indicativos quanto a qualidade das auditorias financeiras (CFC, 2023b).

Estas normas apresentam que a gestão de qualidade nos processos de auditoria financeira deve ser realizada de maneira contínua e ser capaz de sofrer alterações em razão da natureza e circunstâncias dos trabalhos. Também, as circunstâncias da entidade que realiza os trabalhos de auditoria são consideradas para a realização da gestão de qualidade. Para tanto, o próprio sistema de aferição de qualidade da entidade de auditoria deve ser avaliado, minimamente, uma vez ao



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



ano (CFC, 2021; TCE/MS, 2018a). Assim, a qualidade dos trabalhos de auditoria deve ser um dos objetivos da própria entidade que realiza os trabalhos de auditoria (IFAC, 2020a).

A entidade, nesse sentido, deve estabelecer políticas e procedimentos que promovam a cultura organizacional que valoriza a qualidade da execução dos trabalhos (INTOSAI, 2016). O monitoramento dos trabalhos deve ser uma constante. Deve-se requerer que, quem monitore ou revise os trabalhos, não seja a pessoa do executor (CFC, 2021). O cumprimento das exigências éticas, o ceticismo profissional e a independência do auditor são fatores que contribuem para a manutenção da alta qualidade dos trabalhos (IFAC, 2020a).

Durante a execução da auditoria, deve-se verificar se as evidências coletadas são suficientes e apropriadas para a formação de opinião do auditor (IFAC, 2020c). Este procedimento também auxilia na garantia da qualidade da execução de auditoria. Assim, todos os procedimentos executados devem ser organizados e documentados. É importante prever que se um outro profissional de auditoria avaliar as documentações de auditoria, sem nenhuma relação com o trabalho executado, ele consiga compreender os resultados e procedimentos realizados (IFAC, 2020b).

Com isto, extrai-se também que, o cumprimento das normas de realização de auditoria contribui e marca a aferição de qualidade dos trabalhos. Um trabalho em que se não se observa as normas, não se tem garantias quanto a sua qualidade. Por outro lado, compreende-se que a documentação de auditoria, também denominada de papéis trabalho (AWP), é importante no contexto de qualidade (IFAC, 2020b), pois permite à organização cumprir a exigência de documentação (organizada e com base nas normas), criando assim meios adequados e plausíveis para uma revisão e controle de qualidade dos procedimentos.

## **2.6 Síntese do referencial teórico-normativo**



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



A gestão de qualidade é uma abordagem a fim de planejar e construir métodos e condutas para trazer melhores resultados à organização. A qualidade pode ser observada sob diversos aspectos, como por exemplo lucratividade, satisfação dos clientes ou dos próprios funcionários. Dentre as diversas metodologias para se gerenciar a qualidade das organizações, tem-se a gestão de processos de negócios.

O gerenciamento de processos de negócios (Business Process Management, BPM consegue transformar a organização com melhorias do negócio. Com esta técnica é possível analisar, controlar e melhor desenhar os processos de trabalho eliminando atividades desnecessárias e otimizando os trabalhos da organização. Uma das ferramentas para o aprimoramento gerencial é o mapeamento dos processos. A partir dessa prática, com a representação dos processos existentes, é possível compreender todos os sistemas e processos praticados dentro da organização.

Para se mapear os processos é possível utilizar vários tipos de notações (símbolos e regras para descrever algo dentro de um contexto determinado). A notação BPMN é rica em elementos para o mapeamento. Por ela ser simples e de fácil compreensão, a sua utilização pelas organizações no mapeamento de processos tem sido uma tendência, inclusive no setor público.

No contexto dos órgãos de controle, especificamente dos Tribunais de Contas, as auditorias, como forma de fiscalização, mostram-se uma prática de grande importância. Elas conseguem fornecer informações e avaliações acerca da organização objeto da fiscalização. No setor público, é possível identificar três principais tipos: financeira, operacional e de conformidade. A depender do escopo da auditoria, pode-se também associar mais de um tipo de auditoria durante uma fiscalização. Essas auditorias devem seguir normas e diretrizes estabelecidas INTOSAI, que emitem as ISSAI. Para o setor privado, a IFAC, emite as ISA. No Brasil, o CFC e o IRB trabalham para a convergência das normas nacionais para realização de auditoria às normas internacionais.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Especificamente em relação às auditorias financeiras, elas possuem o objetivo de determinar se as informações contábeis divulgadas se encontram em conformidade com o relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Assim, seguindo os normativos aplicáveis, os auditores buscam evidências suficientes para expressar opinião se as informações financeiras estão livres de distorção relevante decorrente de fraude ou erro.



### 3 METODOLOGIA

Em relação a apresentação da metodologia deste trabalho, dividiu-se este tópico em definições e características metodológicas, procedimento para a coleta de dados (elucidando as fases de levantamento bibliográfico e os dados referentes aos processos da organização) e por fim, tratamento e análise dos dados.

#### 3.1 Definições e características metodológicas

Este trabalho utiliza da metodologia denominada observação participante, em que o observador e os observados estabelecem uma relação de interação (ABIB; HOPPEN; HAYASHI JUNIOR, 2013). A pesquisa é considerada descritiva, cujo objetivo é a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bibliográfica e documental (GIL, 2002).

Os processos de auditoria financeira para propósitos especiais da organização estudada foram apresentados na forma de representação visual, e com base em uma revisão sistemática híbrida, foi possível não apenas estabelecer o quadro teórico-conceitual, mas também, os requisitos das normas nacionais e internacionais de realização de auditorias financeiras (como ISSAI, Manual de Auditoria Financeira do TCU e normas do CFC).

A pesquisa documental, por sua vez, permitiu identificar os recursos organizacionais (como estrutura organizacional e nível de digitalização da organização) e os recursos humanos envolvidos no conjunto de atividades realizados pela organização, envolvendo assim aspectos como liderança (*process owner*) e equipe responsável pela realização dos processos a serem mapeados.

Na próxima seção, os procedimentos para a coleta dos dados serão abordados.



## 3.2 Procedimento para a coleta de dados

Para melhor elucidação dos procedimentos para a coleta de dados, foram previstas duas etapas, sendo a primeira referente ao levantamento bibliográfico e normativo, e a segunda, relacionada aos dados referentes aos processos da organização.

### 3.2.1 Levantamento bibliográfico e normativo

Para cumprir os objetivos propostos, realizou-se uma revisão sistemática da literatura do tipo híbrida (PAUL; CRIADO, 2020), na qual integram-se princípios de revisão bibliométrica, cienciométrica e de revisão de literatura. A pesquisa bibliográfica foi do tipo exploratória, pois após a identificação da parte conceitual, buscou-se encontrar novas visões sobre o tema (GIL, 2002). Ainda, pode-se dizer que esta pesquisa possui natureza quali-quantitativa, posto seu caráter interpretativo (GIL, 2002) somado à realização de análises estatísticas das informações coletadas.

Por opção, foram realizadas três pesquisas autônomas baseadas em *strings* relacionadas aos temas abrangidos neste trabalho: a) auditoria financeira OR *financial audit financial statement*; b) melhoria de processos OR *business process improvement* e, c) instituição superior de auditoria OR *Supreme Audit Institutions*.

A base de dados científica eleita foi a Scopus, escolhida em razão de sua maior abrangência de conteúdo internacional com acesso permitido aos usuários da Comunidade Acadêmica Federada (CAFe). Aplicou-se filtros de limitação referente ao tipo de material e ao tipo de textos encontrados (artigos científicos revisados por pares, com exclusão daqueles das áreas biológicas, da ciência da computação e das ciências ambientais). A limitação temporal foi aplicada entre os anos de 2010 a 2021, sendo localizados 22 artigos.



Com base no conjunto obtido, iniciou-se a análise da qualidade do material, excluindo aqueles que não estavam relacionados ao escopo da pesquisa, especialmente quando não aplicados ao setor público. Assim, o portfólio final de artigos selecionados contou com 15 artigos, todos na língua inglesa, conforme Quadro 1.

Quadro1 – Portfólio dos artigos

<b>Autor</b>	<b>Artigo</b>	<b>Ano de publicação</b>	<b>Journal</b>
AYAD, A	Critical thinking and business process improvement.	2010	Journal of Management Development
BONOLLO, E.	Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights.	2019	Public Money and Management
BOWLES, D. E. GARDINER, L. R.	Supporting process improvements with process mapping and system dynamics.	2013	International Journal of Productivity and Performance Management
CORDERY, C. HAY, D.	Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance.	2019	Financial Accountability and Management
BUAVARAPORN, N. TANNOCK, J.	Business process improvement in services: case studies of financial institutions in Thailand.	2013	International Journal of Quality & Reliability Management
GARZA-REYES, J.A. ROCHA-LONA, L. KUMAR, V.	A conceptual framework for the implementation of quality management systems.	2014	Total Quality Management & Business Excellence
JEPPESEN, K. K. CARRINGTON, T. CATASÚS, B. JOHNSEN, A. REICHBORN-KJENNERUD, K. VAKKURI, J.	The Strategic Options of Supreme Audit Institutions: The Case of Four Nordic Countries.	2017	Financial Accountability and Management
JOCHEM, R. GEERS, D. HEINZE, P.	Maturity measurement of knowledge-intensive business processes.	2011	The TQM Journal
LAMGHARI, Z. RADGUI M. SAIDI, R. RAHMANI, M. D.	Defining business process improvement metrics based on BPM life cycle and process mining techniques.	2019	International Journal of Business Process Integration and Management,
MAKSYMENKO, I. MELIKHOVA, T. ZORYA, O. CHUMAK, O.	Fiscal audit development in the system of budget process management.	2018	Academy of Accounting and Financial Studies Journal



FATIUKHA, N.			
MANFREDA, A. BRINA BUH STEMBERGER, I. M.	Knowledge-intensive process management: a case study from the public sector.	2015	Baltic Journal of Management
MASSINGHAM, P. AL HOLAIBI, M	Embedding Knowledge Management into Business Processes.	2017	Knowledge and process management
SAINT-MARTIN, D. ALLISON, C. R.	Rationalism and public policy: Mode of analysis or symbolic politics?	2011	Policy and Society
SMITH, F. H. RETIEF, F.P. ROOS, C. ALBERTS, R.C.	The evolving role of supreme auditing institutions (SAIs) towards enhancing environmental governance	2021	Impact Assessment and Project Appraisal
ZELLNER, G.	A structured evaluation of business process improvement approaches	2011	Business Process Management Journal

Fonte: Elaborado pela autora.

Para a construção dos resultados bibliométricos foi utilizado o programa Microsoft Excel, com elaboração de gráficos e contagem de dados extraídos dos artigos anteriormente selecionados. Já para a análise dos dados textuais, o software utilizado foi o IRAMUTEQ (*Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires*). Ele permitiu a realização de diferentes tipos de análises, na forma de nuvem de palavras, árvore de similitude, classificação hierárquica descendente (CHD) e análise fatorial de correspondência (AFC) (CAMARGO; JUSTO, 2021).

A nuvem de palavras consiste em uma análise lexical simples, mas que graficamente apresenta-se de forma interessante, demonstrando uma ideia inicial do conteúdo trabalhado. Nela, as palavras com fontes maiores são aquelas que aparecem com uma frequência maior do que aquelas com fonte inferior (CAMARGO; JUSTO, 2021). Foram excluídas da nuvem apenas palavras que não traduziam o escopo deste estudo como por exemplo, a palavra artigo, acadêmico, estudo e autor.

Por sua vez, a árvore de similitude é utilizada para identificar as ocorrências entre as palavras e suas relações, enquanto a classificação hierárquica descendente



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



é um tipo de análise de conglomerado que categoriza as palavras ativas em classes lexicais (CAMARGO; JUSTO, 2021).

Por fim, com a realização da análise fatorial de correspondência (AFC) é possível visualizar a disposição das classes temáticas em um plano fatorial, possibilitando a comparação textual entre elas (CAMARGO; JUSTO, 2021).

Após essas análises, mesmo fora do período temporal inicialmente proposto, foram analisados livros, artigos científicos e documentos normativos importantes ao tema, em decorrência da necessidade de maior embasamento conceitual ao longo do estudo e contextualização com a realidade brasileira.

Por sua vez, a coleta de dados governamentais e legais, com exploração de material bibliográfico e científico, de base de dados *on-line*, foi feita com a escolha conforme relevância para descrição de conceitos e apresentação de resultados, visando subsidiar a investigação pretendida.

### 3.2.1 Dados referentes aos processos da organização

Para a coleta de dados foram utilizados como fonte os arquivos públicos disponíveis na organização (MARCONI; LAKATOS, 2021), com a finalidade de identificar normas, manuais ou diretrizes referentes ao tema auditoria financeira.

Adicionalmente foram buscados, também em *sites* oficiais, as normas brasileiras (já convergentes às internacionais) e às próprias normas internacionais, que regulamentam a prática de auditoria financeira, para se identificar os requisitos dos processos executados nos diferentes Tribunais para a realização dos trabalhos. Em suma, os dados secundários pesquisados, referente às normas, constam do Quadro 2.



Quadro 2 – Dados secundários (normas)

ISSAI 200	Princípios para auditoria financeira. Apresenta requisitos mínimos para as normas de auditoria pública aplicadas por Entidades de Fiscalização Superiores.
ISSAI 2000	Norma que incorpora as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) para realização de auditorias financeiras, conforme as ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público
ISSAI 2200-2899	Normas de Auditoria Financeira para realização de auditoria financeira pelo setor público
ISA 200-899	Normas Internacionais de Auditoria
ISQC1	Normas Internacionais de controle de qualidade para Controle de qualidade em empresas de auditoria que realizam auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outras atribuições que proporcionam um nível de segurança e serviços relacionados.
ISSAI 40	Controle de Qualidade para as EFS
Manual de Auditoria Financeira do TCU	
Manuais publicados pelos tribunais de Contas	
Manual de Controle e Garantia da Qualidade nas Fiscalizações, do TCE/MS	
Protocolo de Entendimento entre o Banco Interamericano de Desenvolvimento e o Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul sobre a Auditoria de Projetos e Programas Financiados pelo Banco	
Protocolo de entendimento entre o FONPLATA – Banco de Desenvolvimento e o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul sobre a Auditoria de Projetos e Programas Financiados pelo FONPLATA	
Termos de Referência dos serviços de auditoria e de Cooperação PROFISCO II – MS, VIVA CAMPO GRANDE II e PDI Corumbá	

Fonte: Elaborada pela autora.

Importante esclarecer que no Brasil há o Tribunal de Contas da União (TCU) e os Tribunais de Contas regionais (TCs), que fiscalizam os Estados e os municípios (LINO; AQUINO, 2020). Em regra, os Tribunais de Contas dos Estados possuem jurisdição sobre as contas dos Estados e dos respectivos municípios. No entanto, há Estados que possuem um Tribunal específico para controlar as contas de determinado Município ou ainda de todos os municípios daquele respectivo Estado (PASCOAL, 2019).

O que define a competência de fiscalização, ou seja, a jurisdição, de cada um destes órgão é a origem de recursos, sendo a diferenciação de atuação de cada um deles é apenas quanto a sua jurisdição (PASCOAL, 2019). Assim, não há hierarquia entre os Tribunais de Contas, sendo que, o que os difere é a sua jurisdição. Logo,



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



todos eles são instituições autônomas, sem qualquer relação de subordinação com os poderes seja Executivo, Legislativo ou Judiciário (LIMA, 2021; PASCOAL, 2019).

Atualmente, existem no Brasil 33 Tribunais de Contas. Eles são assim distribuídos: um Tribunal de Contas da União, 26 Tribunais de Contas Estaduais, um Tribunal de Contas do Distrito Federal, três Tribunais de Contas Municipais (Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, Goiás e Pará) e dois Tribunais de Contas do Município (São Paulo e Rio de Janeiro).

Para o desenvolvimento deste projeto, as informações sobre os TCs foram obtidas por meio de coleta de dados secundários. Ou seja, aqueles que já foram coletados, ordenados, tabulados e, por vezes, até analisados e, encontram-se à disposição de qualquer interessados, com a asseguaração da necessária análise profunda de cada informação, afim de não se cometer incoerências ou contradições (GIL, 2002).

Para tanto, e ainda, como parte da observação participante, foi também considerado o conhecimento da pesquisadora como decorrente do fazer individual, em sua prática cotidiana na CAIN. Afinal, é do indivíduo que parte o conhecimento no qual o sentido nos trabalhos da organização se consolidam (MASSINGHAM; AL HOLAIBI, 2017).

A experiência da pesquisadora na área permitiu manter o foco na transferência do conhecimento real dos fluxos de trabalho, com a proposição de soluções, visando aproximação entre a prática e os requisitos normativos, com a observância de detalhes existentes (MANFREDA; BRINA BUH; STEMBERGER, 2015).

### **3.3. Tratamento e análise dos dados**

A partir da coleta dos dados, referente a prática de auditoria financeira, foram realizadas análises qualitativas do material, tendo sido elaborados diagramas acerca



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



dos fluxos de trabalho e atividades realizadas na CAIN/TCE/MS, com base nas práticas desenvolvidas e fundamentadas nas normas internacionais para realização das auditorias financeiras e normas brasileiras convergentes às normas internacionais.

Para a construção e mapeamento, foi utilizado o *software* livre Bizagi Modeler. Ele é um *software* de mapeamento de processos com versão gratuita, intuitiva, podendo ser utilizado na língua portuguesa, que utiliza para notação do processo o padrão BPMN (*Business Process Modeling Notation*), na versão 2.0. Foi também desenvolvido para cada diagrama um Procedimento Operacional Padrão (POP), ferramenta de gestão destinada a prover os requisitos informacionais para a realização acurada e padronizada de um processo.

Frisa-se que não é objetivo deste trabalho a apresentação de todas as ferramentas e métodos que envolvem os sistemas de qualidade e as melhorias de processos, mas sim, o mapeamento em seu estado atual, para que possam ser eventualmente aprimorados em um esforço subsequente da organização.



## 4 RESULTADOS DA REVISÃO SISTEMÁTICA

Nesse capítulo, são apresentados os resultados da revisão sistemática, a partir da aplicação das técnicas de análise de dados baseadas em nuvem de palavras, árvore de similitude, classificação hierárquica descendente e análise fatorial de correspondência.

### 4.1. Nuvem de palavras

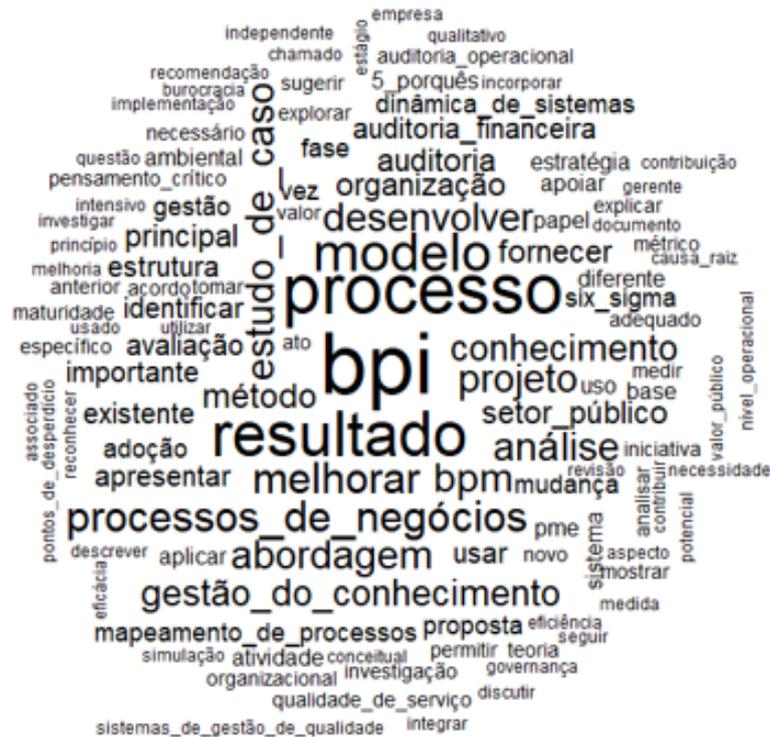
A partir dos artigos selecionados na revisão sistemática, foram extraídas 69 palavras-chave, sendo que o número máximo de repetição das expressões foi de três, quais sejam: instituição superior de auditoria e gerenciamento de processos de negócios. Já as palavras-chave: processos de negócios intensivos em conhecimento, sistemas de gestão da qualidade, melhoria de processos, gerenciamento de processos, setor público, six sigma (seis sigma), melhoria do processo de negócios, auditoria de desempenho, burocracias independentes e avaliação repetiram-se por duas vezes, sendo que e as demais não se repetiram. Em síntese, foram duas palavras com três repetições, 10 palavras com duas repetições e 57 palavras-chave não repetidas.

A partir dessa análise, foi gerada a nuvem de palavras apresentada na Figura 3.

Assim, percebe-se que as palavras mais frequentes no *corpus* analisado foram: BPI (*business process improvement* - melhoria de processos de negócios), resultado, estudo de caso, processo, processos de negócios, modelo, melhorar, BPM (*business process management* – gerenciamento de processos de negócios), setor público, entre outras.



Figura 3 – Nuvem de Palavras



Fonte: Elaborado pela autora.

O termo BPI (*business process improvement*, ou melhoria de processos de negócios) também se mostrou central na árvore de similitude, como é apresentado na próxima seção.

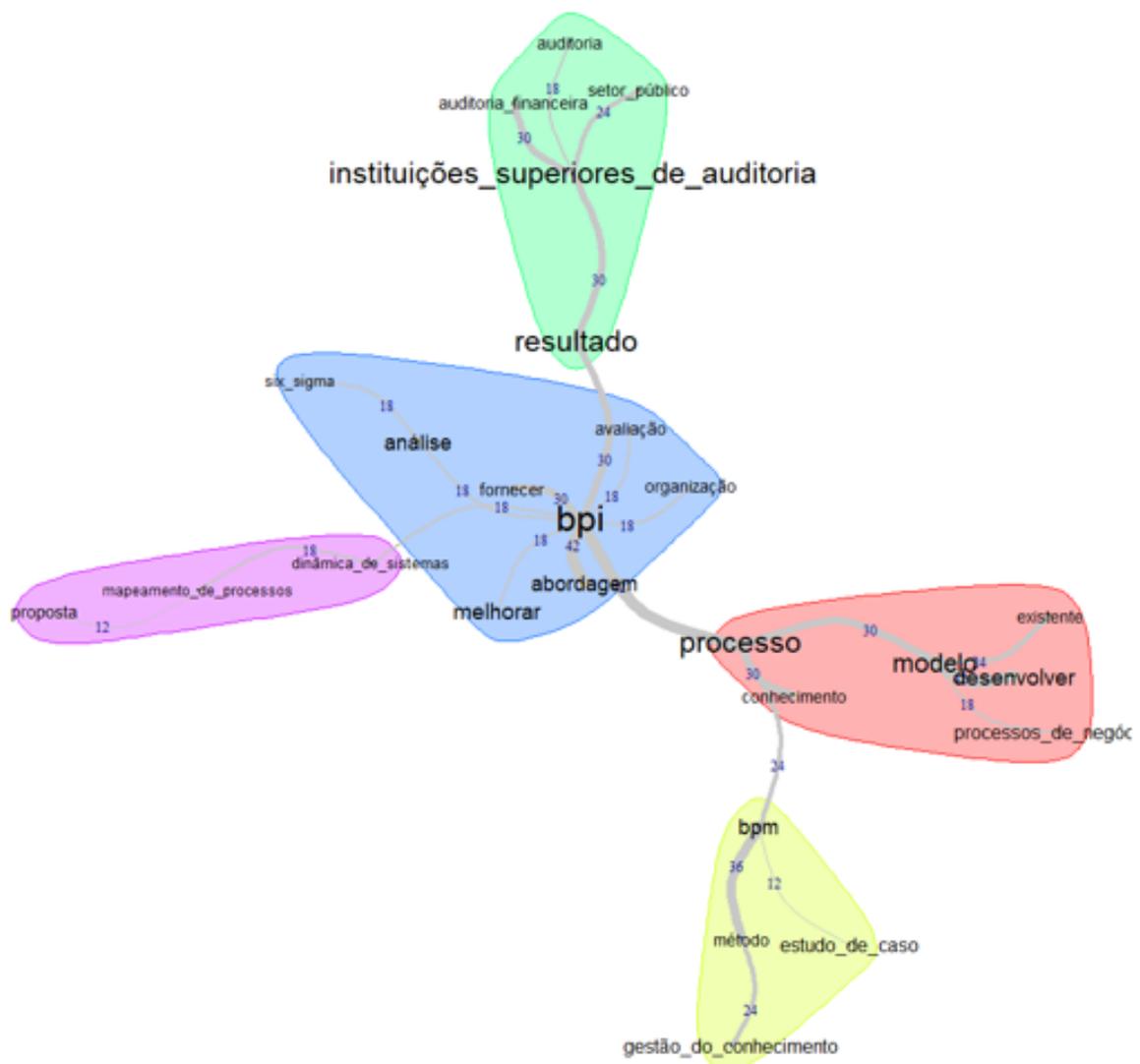
## 4.2 Árvore de similitude

Como mostra a Figura 4, foram identificados cinco grupos de palavras com proximidades. Na parte central do gráfico, com um número expressivo de citações, está o grupo descrito com as palavras melhoria de processo de negócio (BPI), abordagem, melhorar, entre outras. Dele se desdobra um conjunto também numeroso de citações envolvendo termos relacionados aos processos de negócios, como



modelo, desenvolver, processo e conhecimento. A esse segundo conjunto está relacionado um conjunto com menor número de citações de termos mais específicos, como gerenciamento de processos de negócios (BPM), método, estudo de caso e gestão do conhecimento.

Figura 4 - Árvore de Similitude



Fonte: Elaborado pela autora.



Por sua vez, o conjunto com as palavras instituições superiores de auditoria encontram-se no mesmo conjunto de palavras como resultado, auditoria financeira e setor público, também relacionado ao grupo central. Em outro grupo, também apenas relacionado ao conjunto central de termos mais mencionados sobre melhoria de processo de negócio (BPI), está o grupo formado pelas palavras proposta, mapeamento de processos e dinâmica de sistemas.

Dado que alguns dos grupos na árvore de similitude apresentaram termos bastante similares entre si, foi feita a classificação hierárquica descendente para reduzir os conjuntos a um número mais reduzido e com maior proximidade semântica, como mostra a próxima seção.

#### **4.3 Classificação Hierárquica Descendente (CHD)**

Para criar a CHD, o *corpus* selecionado foi dividido em 4 classes, a partir de um dendograma. A classe 1 obteve 18,1% de representação dos segmentos de texto aproveitados, a classe 2 obteve 27,8%, a classe 3 contou com 20,8% e a classe 4 com 33,3%. Estes resultados são apresentados na Figura 5.

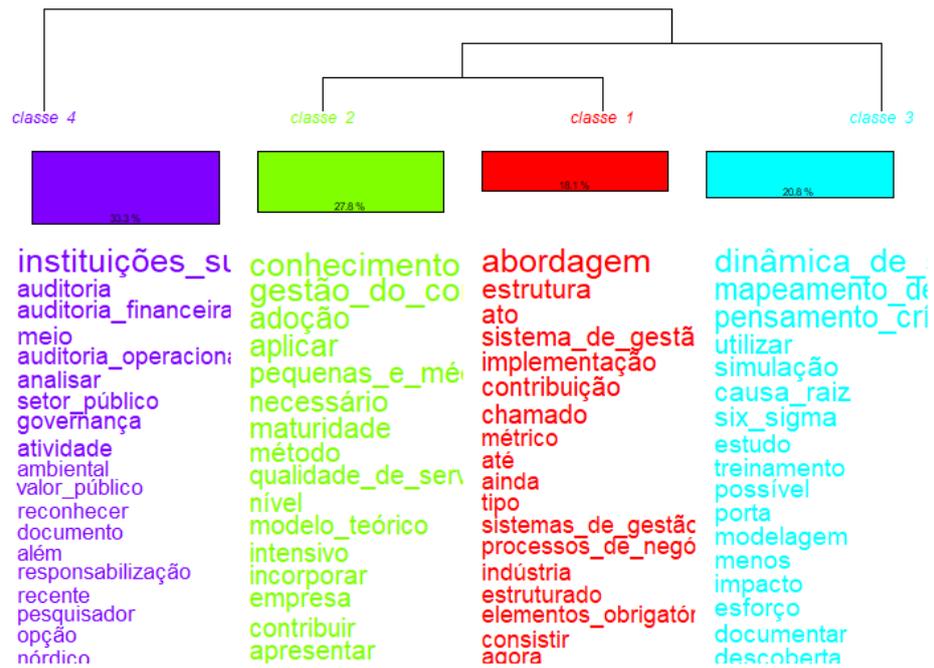
As classes foram nomeadas da seguinte maneira: classe 1 – teoria; classe 2 – aplicação prática; classe 3 – técnicas e ferramentas; e a classe 4 – auditoria. É possível observar que a classe 4 (auditorias) é mais isolada, sendo as demais, de certa forma, mais próximas entre si.

A classe 4, das auditorias, é a mais representativa, sendo as palavras que mais a caracterizam são instituições superiores de auditoria, auditoria e auditoria financeira. A classe 1, denominada de teorias, traz palavras como abordagem, estrutura, sistema de gestão de processos, ou seja, referindo-se à teoria apresentada. A classe 2, denominada aplicação prática, traz o conteúdo sobre a prática a ser implementada, com palavras de conhecimento, gestão de conhecimento e adoção. E, por fim, a classe 3, denominada técnicas e ferramentas, faz alusão às ferramentas dos sistemas



de qualidade, como por exemplo, *six sigma* (seis sigma), pensamento crítico e dinâmica de sistemas.

Figura 5 - Classificação hierárquica descendente



Fonte: Elaborado pela autora.

Dada a proximidade semântica de termos nas classes, e visando atribuir ainda mais ênfase às similaridades no conjunto de dados analisado, foi realizada uma análise fatorial de correspondência (AFC), como mostra a próxima seção.

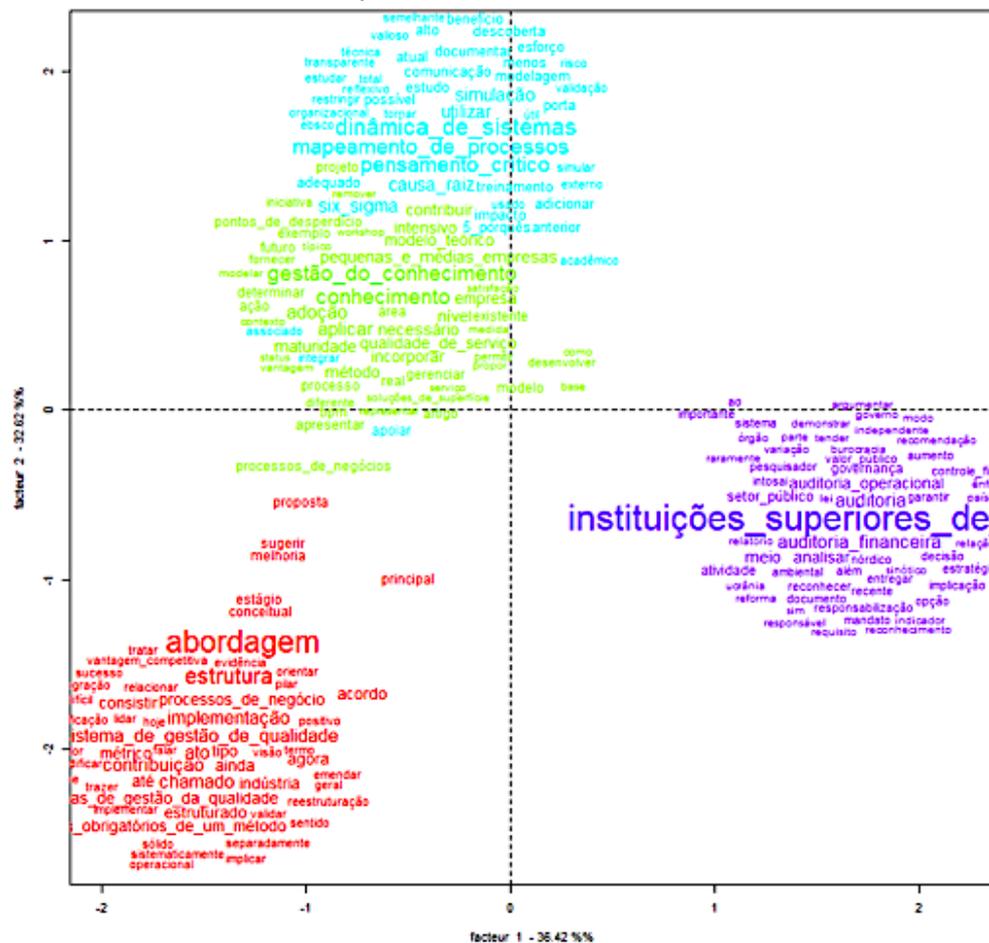
#### 4.4 Análise Fatorial de Correspondência (AFC)

A Figura 6 apresenta a análise em questão e indica que a classe 4 (auditoria) encontra-se mais isolada no plano fatorial (quadrante direito inferior), o que também



foi observado na classificação hierárquica descendente. Já os quadrantes superiores apresentam as classes 2 (aplicação prática) e 3 (técnicas e ferramentas) agrupadas, pois possuem conceitos similares. E a classe 1 (teorias) muito embora esteja próxima das classes 2 e 3, distancia-se permanecendo concentrada no quadrante esquerdo inferior.

Figura 6 - Análise fatorial de correspondência



Fonte: Elaborado pela autora.

A partir da análise da Figura 6, os elementos da classe 1 nela identificada (quadrante inferior esquerdo, em vermelho) permitiram elaborar as seções 2.1 a 2.3



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



do referencial teórico. Por sua vez, as informações da classe 4 (quadrante inferior direito, em lilás) contribuíram para a elaboração das seções 2.4 a 2.5 do referencial apresentado neste trabalho.

Ambas as classes, traduzidas posteriormente em quadro referencial, contribuíram para o desenvolvimento da análise situacional do TCE/MS, que será apresentada no próximo capítulo deste estudo. Já as classes 2 e 3, relacionadas ao campo de aplicação prática, na forma de método e ferramentas, serviram de elemento norteador para a proposição das recomendações neste trabalho (apresentadas no capítulo 6), e ainda, do produto técnico-tecnológico dele derivado (apresentado no capítulo 7).



## 5 ANÁLISE E DISCUSSÃO

### 5.1 Análise Situacional do TCE/MS

O TCE/MS é órgão independente e autônomo (TCE/MS, 2019), que exerce as funções constitucionais de controle externo, com jurisdição no território estadual do Estado de Mato Grosso do Sul. É, portanto, o órgão responsável pela fiscalização da aplicação dos recursos pelos administradores públicos das entidades dos poderes executivo, legislativo e do judiciário do mencionado estado (TCE/MS, 2019).

Ele é composto pelo corpo deliberativo (conselheiros), presidência, vice-presidência, corregedoria-geral, auditoria, escola superior de controle externo, ouvidoria e unidades de auxílio técnico e administrativo. Atualmente conta com 522 servidores sejam eles efetivos, comissionados e cedidos (TCE/MS, 2023b). Neste número estão excluídos os terceirizados que contribuem com os trabalhos do TCE/MS. Em conjunto ao TCE/MS, atua como instituição permanente e essencial às atividades do controle externo, o Ministério Público de Contas (TCE/MS, 2012).

A atividade finalística do TCE/MS de controle externo é realizada pelas unidades organizacionais de auxílio técnico, composta por Divisões de Fiscalização. As Divisões de Fiscalização são organizadas por temas, correspondentes às áreas de competência funcional. Elas são as responsáveis pela instrução dos processos, oferecendo elementos técnicos necessários às deliberações do Tribunais de Contas executando as atividades de fiscalizações, como auditorias e inspeções (TCE/MS, 2019). Essas Divisões são divididas da seguinte forma: a) Divisão de Fiscalização de Contas de Governo e de Gestão; b) Divisão de Fiscalização de Licitações, Contratações e Parcerias; c) Divisão de Fiscalização de Obras, Serviços de Engenharia e Meio Ambiente; d) Divisão de Fiscalização de Gestão da Educação; e) Divisão de Fiscalização de Gestão da Saúde; f) Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência (TCE/MS, 2019).



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



As atividades operacionais privativas do Tribunal de Contas pertinentes às fiscalizações (inclusive auditorias) são realizadas por servidores públicos detentores do cargo denominado Auditor Estadual de Controle Externo (MS, 2010). Atualmente, o TCE/MS conta com 159 profissionais aptos para a realização de auditorias, em razão de ocuparem o cargo de auditor de controle externo (TCE/MS, 2023b). Entretanto, estes servidores estão lotados em diversas áreas do Tribunal, não só nas Divisões de Fiscalização, mas também em setores administrativos do órgão. Ou seja, nem todos estes profissionais são destinados aos serviços de fiscalização (TCE/MS, 2023b).

Especificamente quanto a realização de auditorias financeiras, em 06 de fevereiro de 2018, o TCE/MS assinou Protocolo de Entendimento com o BID para ser órgão credenciado a realizar auditoria financeira nos em projetos e programas financiados pelo citado organismo internacional. Para o credenciamento foi realizada uma avaliação pelo organismo internacional financiador em relação a estrutura organizacional, metodologia de trabalho das auditorias e arcabouço normativo do órgão (STI, 2018).

A partir deste credenciamento, o TCE/MS passou a integrar o rol de Tribunais considerados aptos a realizar auditorias financeira para propósitos especiais em programas e projetos cofinanciados pelo BID.

Com a necessidade da realização dos trabalhos de auditoria financeira de propósitos especiais nos programas e projetos financiados pelo BID, criou-se, no âmbito do TCE/MS, a Comissão de Auditoria Independente (CAIN). Diz-se auditoria financeira para propósitos especiais, pois as demonstrações financeiras examinadas nestas auditorias podem não ser adequadas para outro fim, senão auditoria específica destinada a determinados usuários (CFC, 2017).

Em 19 de novembro de 2018, uma equipe de auditoria, formada por 4 auditores de controle externo, foi designada para o início dos trabalhos. A primeira auditoria foi no Programa VIVA CAMPO GRANDE II, na cidade de Campo Grande/MS (TCE/MS, 2018b). A partir de 2020, os trabalhos também passaram a ser realizados no Projeto



de Modernização da Gestão Fiscal do Estado de Mato Grosso do Sul – PROFISCO II – MS, no Estado de Mato Grosso do Sul (TCE/MS, 2020)

Em 2021, foi acordado que o TCE/MS também estaria apto para realizar as auditorias financeiras nos programas e projetos parcialmente financiados pelo FONPLATA - Banco de Desenvolvimento (antigo Fundo Financeiro para o Desenvolvimento da Bacia do Prata (FONPLATA, 2023; TCE/MS, 2021). Assim, a CAIN passou a auditar o Programa de Desenvolvimento Integrado de Corumbá – PDI, financiada parcialmente pelo FONPLATA, na Cidade de Corumbá/MS.

A partir de 04/07/2022, a CAIN passou a contar com mais uma auditora de controle externo (TCE/MS, 2022a), totalizando uma equipe de 5 auditores. Em suma, em dias atuais, a CAIN realiza auditoria financeira, para propósitos especiais, nos programas e projetos financiados parcialmente pelo BID e pelo FONPLATA. Estes contratos, objetos das auditorias, possuem numerários expressivos, que totalizam US\$ 245.000.000,00 (Quadro 1).

Quadro 1 - Programas e Projetos auditados pela CAIN

<b>Programa/Projeto auditado</b>	<b>Órgão financiador</b>	<b>Valor total do contrato (contrapartida local e empréstimo)</b>
Programa Viva Campo Grande II	BID	US\$ 112.000.000,00
Profisco II – MS	BID	US\$ 53.000.000,00
PDI – Corumbá	FONPLATA	US\$ 80.000.000,00
	<b>TOTAL</b>	<b>US\$ 245.000.000,00</b>

Fonte: Adaptado dos Relatórios de Auditoria Independente (TCE/MS, 2022b)

Em 2022, a CAIN realizou relatórios de auditoria referentes ao exercício financeiro de 2021, com o valor auditado no período de U\$ 20.716.391,61 (vinte milhões, setecentos e dezesseis mil, trezentos e noventa e um dólares e sessenta e um centavos de dólares), conforme os informativos financeiros dos auditados (TCE/MS, 2022b). E, em 2023, referente ao exercício de 2022, o valor auditado foi de



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



US\$ 26.414.285,84 (vinte e seis milhões, quatrocentos e quatorze mil, duzentos e oitenta e cinco dólares e oitenta e quatro centavos de dólares) (TCE/MS, 2022b). Portanto, a CAIN fiscaliza anualmente um montante considerável.

Esclarece que as auditorias realizadas pela CAIN devem, obrigatoriamente, seguir as normativas internacionais. Isso porque, os usuários da informação dos relatórios (dentre outros) são os organismos internacionais financiadores. Além disso, a partir de 2024, todos os Tribunais de Contas que realizam auditoria financeira, deverão seguir as normas brasileiras convergentes às internacionais, conforme Resolução CFC 1.601/2020 (CFC, 2020). Assim, para o desenvolvimento dos trabalhos da CAIN, utiliza-se as normas internacionais de auditoria, as normas nacionais (convergentes às internacionais) e o Manual de Auditoria Financeira do TCU.

Muito embora a CAIN esteja formada e, em trabalhos contínuos, esta comissão não se constituiu como um setor ou departamento do TCE/MS, não constando sua existência do organograma da instituição (TCE/MS, 2019). Além disso, ainda que os auditores possam buscar normas, manuais e orientações de seus processos de auditoria financeira diretamente nas normas internacionais e subsidiariamente em outros Tribunais brasileiros, como orientadores dos trabalhos, o TCE/MS não possui institucionalmente o desenho dos processos de trabalho da CAIN e/ou manuais e normas específicas para realização de auditoria financeira no âmbito do Estado de Mato Grosso do Sul. Frisa-se que o TCE/MS realiza publicações de cartilhas e manuais, porém, não são referentes ao tema auditoria financeira (TCE/MS, 2023a). O manual institucional utilizado pela CAIN é o Manual de Controle e Garantia da Qualidade nas Fiscalizações, 1ª edição, datada de 2018 (TCE/MS, 2018a).



## 5.2 Discussão

A realidade do TCE/MS não é distinta dos demais tribunais de contas do país, dado após terem sido consultados os seus sites institucionais (Apêndice B), foram identificados manuais específicos em apenas 11 (onze) dos 21 (vinte e um) Tribunais de Contas brasileiros que realizam trabalhos de auditoria financeira de propósitos especiais (o país conta com 33 TC's), como mostra a Figura 7.

Figura 7 – Pesquisa de manuais nos Tribunais de Contas

Item	Tribunal	Identificado que o TC realiza auditoria financeira para propósitos especiais	Localizado Manual de Auditoria Financeira	Há fluxos do processo de auditoria financeira	Link
1	Tribunal de Contas da União	sim	sim	não	<a href="https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-financeira.htm">https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-financeira.htm</a>
1	Tribunal de Contas do Distrito Federal	sim	sim*	não	<a href="https://www2.tc.df.gov.br/manual-de-auditoria-e-demais-fiscalizacoes-parte-geral/">https://www2.tc.df.gov.br/manual-de-auditoria-e-demais-fiscalizacoes-parte-geral/</a>
<b>Tribunais de Contas dos Estados</b>					
1	TCE- Amazonas	sim	sim	não	<a href="https://www2.tce.am.gov.br/wp-content/uploads/2020/08/5-Portal-SECEX-Manual-de-Auditoria-Financeira-1.pdf">https://www2.tce.am.gov.br/wp-content/uploads/2020/08/5-Portal-SECEX-Manual-de-Auditoria-Financeira-1.pdf</a>
2	TCE - Acre	não	não	não	
3	TCE - Rondônia	não	sim	não	<a href="http://www.tce.ro.gov.br/tribunal/legislacao/arquivos/Livro-18-2017.pdf">http://www.tce.ro.gov.br/tribunal/legislacao/arquivos/Livro-18-2017.pdf</a>
4	TCE - Roraima	não	não	não	



5	TCE - Amapá	não	não	não	
6	TCE - Pará	sim	não	não	
7	TCE - Tocantins	sim	não	não	
8	TCE – Maranhão	sim	não	não	
9	TCE – Piauí	não	não	não	
10	TCE – Ceará	sim	não	não	
11	TCE – Rio Grande do Norte	sim	não	não	
12	TCE – Paraíba	sim	não	não	
13	TCE – Pernambuco	sim	não	não	
14	TCE - Alagoas	não	não	não	
15	TCE – Sergipe	sim	não	não	
16	TCE – Bahia	sim	sim*	não	<a href="https://www.tce.ba.gov.br/images/manual_auditoria_governamental.pdf">https://www.tce.ba.gov.br/images/manual_auditoria_governamental.pdf</a>
		Guia para auditoria para propósitos especiais			<a href="https://www.tce.ba.gov.br/images/guia_contratos_emprestimos.pdf">https://www.tce.ba.gov.br/images/guia_contratos_emprestimos.pdf</a>
17	TCE – Minas Gerais	sim	sim*	não	<a href="https://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Manuais%20TCE%20MG/Manual%20de%20Auditoria.pdf">https://www.tce.mg.gov.br/IMG/Legislacao/legiscont/Manuais%20TCE%20MG/Manual%20de%20Auditoria.pdf</a>
18	TCE – São Paulo	não	não	não	
19	TCE – Rio de Janeiro	não	sim*	não	<a href="https://www.tcerj.tce.br/portalnovo/pagina/manual-de-auditoria">https://www.tcerj.tce.br/portalnovo/pagina/manual-de-auditoria</a>
20	TCE – Espírito Santo	sim	não	não	
21	TCE – Mato Grosso	não	não	não	
22	TCE – Mato Grosso do Sul	sim	não	não	



23	TCE – Goiás	não	não	não	
24	TCE - Paraná	sim	não	não	
25	TCE – Santa Catarina	sim	sim**	não	<a href="https://www.tcesc.br/sites/default/files/2022-07/Manual_de_Auditoria_Financeira_TCESC.pdf">https://www.tcesc.br/sites/default/files/2022-07/Manual_de_Auditoria_Financeira_TCESC.pdf</a>
26	TCE – Rio Grande do Sul	sim	sim*	não	<a href="https://atosoficiais.com.br/tcers/instrucao-normativa-n-5-2021-dispoe-sobre-os-instrumentos-de-fiscalizacao-no-ambito-do-tribunal-de-contas-do-estado-do-rio-grande-do-sul-os-planos-de-fiscalizacao-e-das-outras-providencias">https://atosoficiais.com.br/tcers/instrucao-normativa-n-5-2021-dispoe-sobre-os-instrumentos-de-fiscalizacao-no-ambito-do-tribunal-de-contas-do-estado-do-rio-grande-do-sul-os-planos-de-fiscalizacao-e-das-outras-providencias</a>
<b>Tribunais de Contas dos Municípios (3)</b>					
1	TCM do Estado do Pará	sim	não	não	
2	TCM do Estado da Bahia	sim	sim*	não	<a href="https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2020/11/manual-de-auditoria.pdf">https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2020/11/manual-de-auditoria.pdf</a>
3	TCM do Estado de Goiás	não	não	não	
<b>Tribunais de Contas do Município (2)</b>					
1	TCM – São Paulo	não	não	não	
2	TCM – Rio de Janeiro	sim	sim*	não	<a href="https://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Noticias.aspx?Categoria=2">https://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Noticias.aspx?Categoria=2</a>

\* Manual de Auditoria financeira conjugado com os demais tipos de Auditorias.

\*\* No manual de auditoria financeira há um tópico sobre auditoria financeira para propósitos especiais. Não foram considerados nesta pesquisa a existência de resoluções que recepcionam genericamente as normas de auditoria governamental nacional e internacional aplicáveis ao controle externo brasileiro.

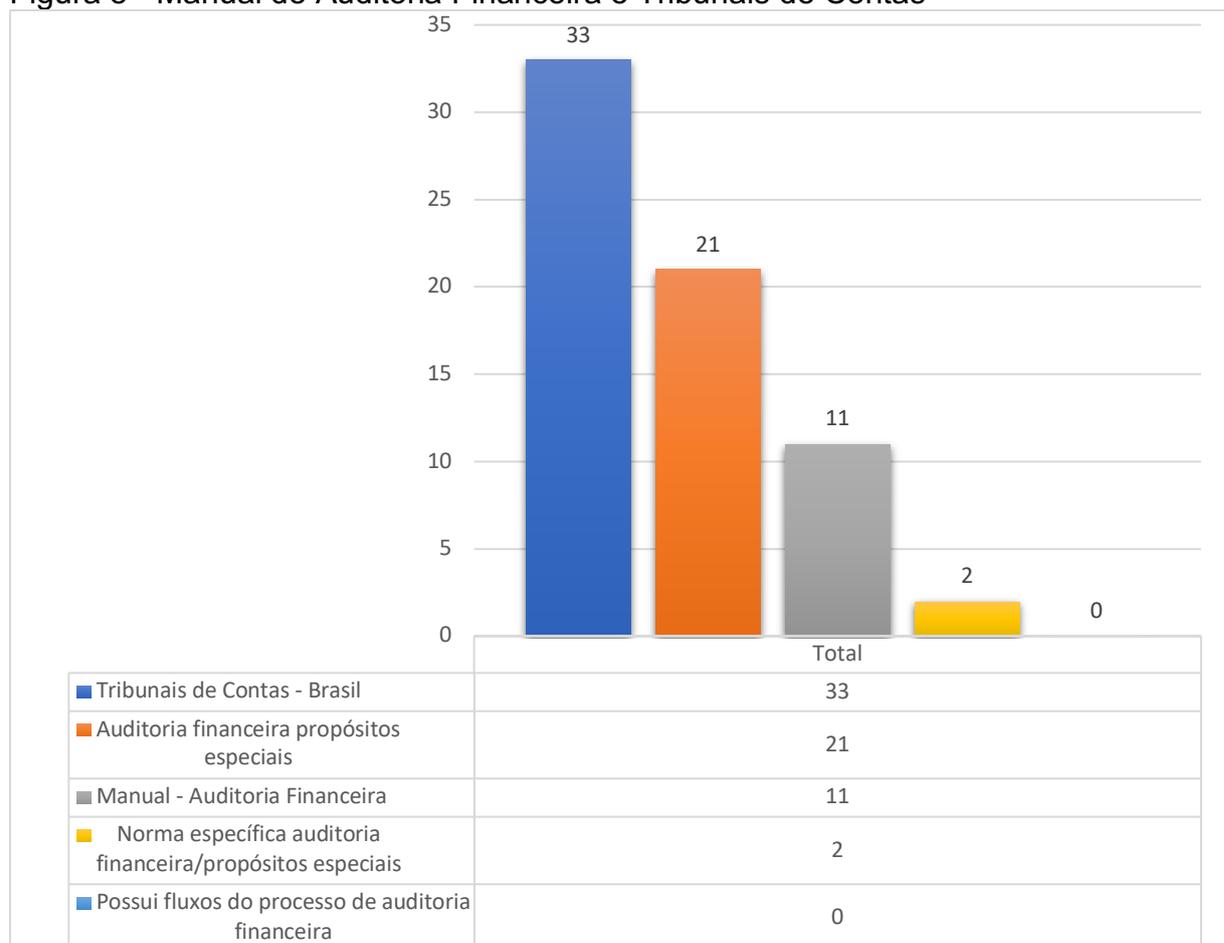
Fonte: Elaborado pela autora.



Assim, foi possível identificar que 64% (sessenta e quatro por cento) dos Tribunais de contas do país realizam auditoria financeira para propósitos especiais programas e projetos cofinanciados pelo BID, enquanto que 36% (trinta e seis por cento) não realizam.

Interessante ainda que, no universo daqueles Tribunais em que foi identificada a existência de normativa local acerca da auditoria financeira, 2 (dois) Tribunais apresentam regramentos específicos para a realização de auditoria financeira para propósitos especiais. Porém, nenhum dos Tribunais com manuais de auditoria financeira possuem fluxos de trabalho apresentados na forma de Diagramas de Processo com notação BPMN (Figura 8).

Figura 8 - Manual de Auditoria Financeira e Tribunais de Contas



Fonte: Elaborado pela autora.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Frisa-se que não foi o objetivo da pesquisa analisar a atualidade dos manuais localizados. Apenas se buscou identificar a existência de normativos e dos fluxos de trabalhos para identificar comparativamente a realidade do *locus* da pesquisa com os demais Tribunais de Contas brasileiros.

Frente ao contexto apresentado, no próximo capítulo são apresentadas recomendações para o aprimoramento organizacional do TCE/MS, especificamente para a CAIN, no que tange aos processos de auditoria financeira para propósitos especiais.



## 6 RECOMENDAÇÕES PARA O APRIMORAMENTO ORGANIZACIONAL

Com a finalidade de mapear os processos de trabalho realizados na CAIN, referente a auditoria financeira para propósitos especiais, foi necessário relacionar os processos e subprocessos realizados pela CAIN, referente ao macroprocesso de auditoria financeira, conforme a estrutura apresentada a seguir:

1. Auditoria Financeira
  - 1.1 Procedimentos Preliminares do Trabalho
  - 1.2 Planejamento da Auditoria
    - 1.2.1 Determinação dos níveis de materialidade
    - 1.2.2 Identificação e avaliação de riscos e de distorções relevantes
    - 1.2.3 Definição do Programa de Auditoria
  - 1.3 Execução de procedimentos adicionais de auditoria
  - 1.4 Avaliação e comunicação das distorções identificadas
  - 1.5 Formação de opinião e emissão de relatório

Após isso, foi necessário identificar os requisitos para estes processos de trabalho. No caso, os requisitos constituem-se pelas normas internacionais que regulamentam o processo de auditoria financeira, termo de cooperação técnica entre a entidade auditada e o TCE/MS, Termo de Referência de Serviço de Auditoria Externa, Normas de Fiscalização do TCE/MS, Código de Ética dos Servidores do TCE/MS e documentos dos órgãos financiadores que orientam a elaboração de relatório.

Importante registrar que para a execução dos trabalhos de auditoria financeira, a CAIN elabora seus documentos de auditoria e os arquiva digitalmente em pastas competentes, que são separadas por programa/projeto auditado. Para cada projeto/projeto há a pasta de documentos permanentes, na qual são arquivados os documentos que refletem em todo o projeto/programa como o contrato de empréstimo



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



e documentos de concordância com os trabalhos de auditoria, e, as pastas correntes, referente a execução de auditoria daquele período auditado.

Todos os procedimentos de auditoria realizados são documentados (IFAC, 2020b). Inicialmente, a equipe denominava seus documentos de auditoria de “papéis de trabalho”, utilizando-se da sigla “PT”. Para os trabalhos desenvolvidos no período auditado de janeiro a 31/12/2022, a equipe passou a adotar o termo “AWP” (*audit working paper*) para cada documentação de auditoria produzida. Além do termo AWP, também se utiliza para melhor referência um número. Este número é correspondente à norma de auditoria utilizada como referência para construção do documento. Exemplo, para a documentação produzida com o entendimento da entidade, elabora-se o “AWP 315-Entendimento da entidade”, vez que a ISA 315 trata sobre o tema. Toda a documentação produzida por um ou mais de um dos membros da equipe, é revisada pelos demais da equipe. O membro da equipe que elabora o documento, materializando os procedimentos de auditoria, não é o mesmo que revisa o documento e o procedimento.

Para aferição da qualidade dos trabalhos desenvolvidos pela CAIN, utiliza-se como fundamento também as normas internacionais e as nacionais correlatas, bem como o Manual de Controle e Garantia da Qualidade nas Fiscalizações, do TCE/MS, especialmente quanto ao cumprimento de requisitos éticos, comprometimento, ceticismo profissional e outros requisitos independentes da formação de uma Comissão da Garantia da Qualidade, prevista no Manual (TCE/MS, 2018a). Isso porque a Comissão da Qualidade ainda não foi instituída no âmbito do Tribunal. Também, quanto a qualidade dos trabalhos, é necessário seguir os Termos de Referência dos trabalhos de auditoria específicas de cada programa ou projeto, sendo que cada um traz um prazo final a ser observado na entrega dos relatórios.

Além disso, as auditorias financeiras realizadas submetem-se ao controle de qualidade dos organismos financiadores dos programas e projetos auditados. Esta avaliação da qualidade é estabelecida nos Protocolos de Entendimento realizados entre o TCE/MS e os financiadores (atualmente BID e FONPLATA), quando o TCE/MS



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



se compromete a disponibilizar, quando solicitado, ao BID ou terceiro autorizado a documentação de auditoria para revisão.

A partir do conhecimento dos trabalhos desenvolvidos pela CAIN, foi possível mapear todos os processos de auditoria financeira, juntamente com seus respectivos procedimentos operacionais padrão (POPs), que serão apresentados no próximo capítulo.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



## 7 PRODUTO TÉCNICO-TECNOLÓGICO (PTT)

A partir dos resultados identificados no levantamento de processos realizados pela CAIN, e a fim de fortalecer e aprimorar os trabalhos executados pela Comissão, este trabalho apresenta o mapeamento dos processos de auditoria financeira para propósitos especiais.

A construção dos diagramas dos fluxos de trabalho foi projetada a partir da prática realizada na CAIN e, em atenção às normas internacionais de auditoria financeira praticadas pelo setor público (ISA e ISSAI). Atualmente, a qualidade do trabalho é medida com base na entrega da auditoria dentro do prazo final pactuado entre a entidade auditada, o TCE e o organismo financiador, bem como o cumprimento das ISA na execução da auditoria. Toda documentação de auditoria (papéis de trabalho/AWP) é construída com revisões pela equipe (quem executou não revisa) e assinadas por todos os envolvidos.

Para a aferição de qualidade, especialmente com o fim de gerenciar a boa condução e execução da auditoria, adotou-se como parâmetro a dimensão tempo (indicador entregas no prazo), na forma de *milestones* (marcos de acompanhamento no tempo), e a entrega da documentação de auditoria referente ao procedimento executado.

Nota-se que estes parâmetros estão alinhados com a discussão quanto a aferição de qualidade apresentada pelas próprias normas de auditoria financeira (nacional e internacional), com o Manual de Controle e Garantia da Qualidade nas Fiscalizações, do TCE/MS. No entanto, como esse Manual é um documento genérico, utilizado em todos os trabalhos de fiscalização desenvolvidos pelo TCE/MS (TCE/MS, 2018a) e também os Termos de Referência, específicos de cada programa ou projeto auditado. Entende-se assim que é necessária a construção de parâmetros e indicadores mais específicos dos trabalhos desenvolvidos pela CAIN.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Assim, é possível que o coordenador da equipe visualize situações em que há maiores/menores riscos da não entrega da auditoria no prazo estabelecido. Dessa forma, é possível que a equipe realize ajustes na condução dos trabalhos, a fim de que os compromissos assumidos pelo TCE sejam tempestivamente entregues.

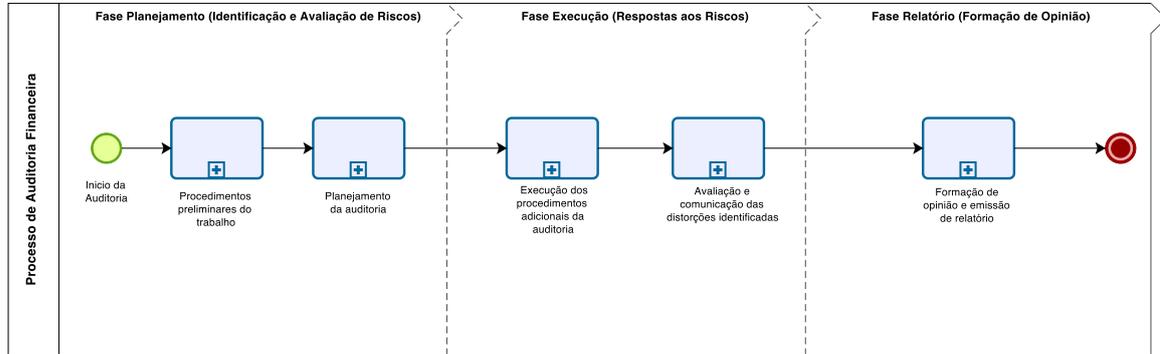
Frisa-se que a construção da documentação de auditoria já contribui para a observância e comprovação de que o trabalho siga as normas correspondentes a cada fase do processo e permita que o trabalho seja revisado, para fins de aferição da qualidade. Por outro lado, considerando que há um prazo final a ser cumprido, a aferição do tempo nas construções desta documentação mostra-se coerente e de significativa importância.

O repositório de arquivos dos diagramas de processos (modelos em BPMN) e dos procedimentos operacionais padrão (POP) também estão disponíveis para acesso e *download* no link <https://github.com/LuisaCheade/Processos-de-Auditoria-financeira-CAIN-TCE-MS>.

Para o macroprocesso denominado Auditoria financeira, foi possível dividi-lo em fases: a) Fase do Planejamento – identificação e avaliação dos riscos; b) Fase de Execução – respostas aos riscos; c) Fase Relatório – formação de opinião, conforme Diagrama 1.



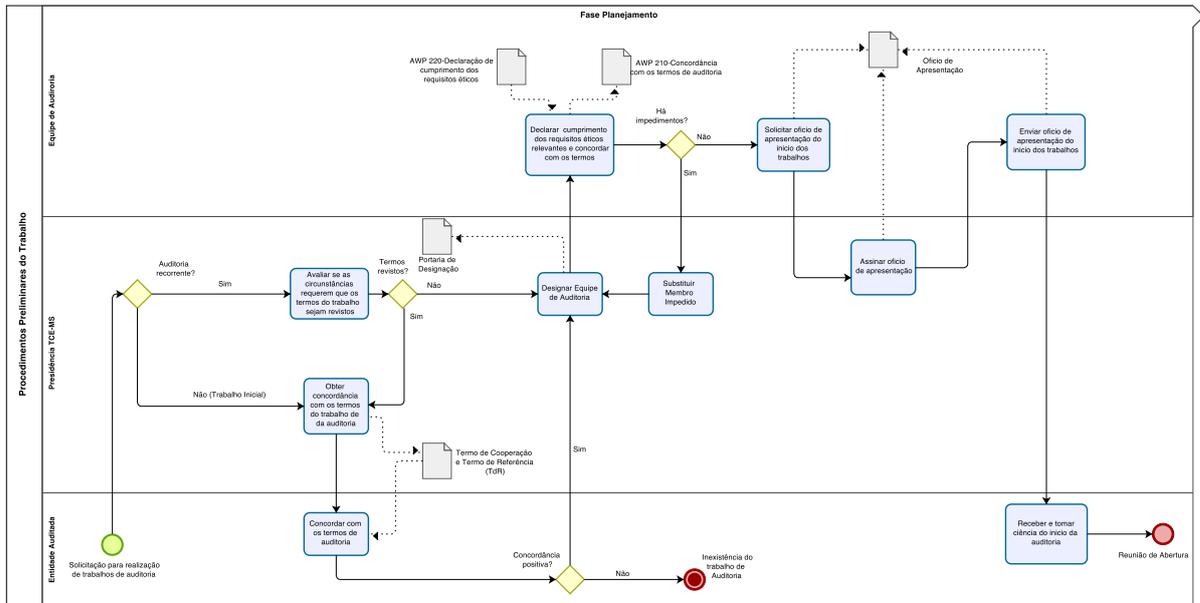
Diagrama 1. Auditoria Financeira



Powered by  
iZaag  
Modeler

Primeiramente realiza-se o processo denominado Procedimentos Preliminares do Trabalho.

Diagrama 1.1 Procedimentos Preliminares do Trabalho

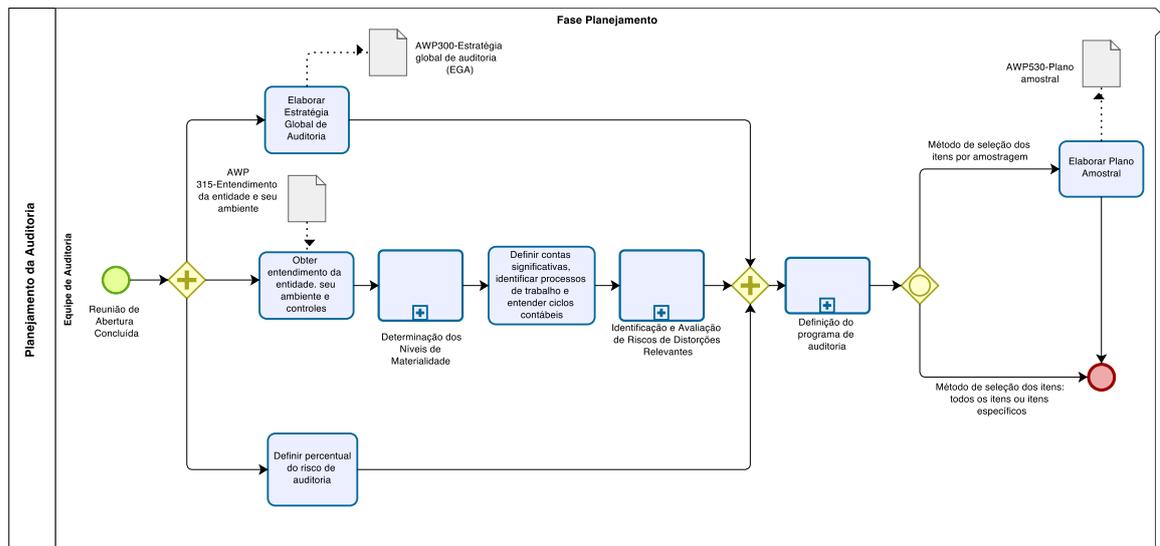


Powered by  
iZaag  
Modeler



Após os Procedimentos Preliminares, inicia-se o Planejamento da Auditoria.

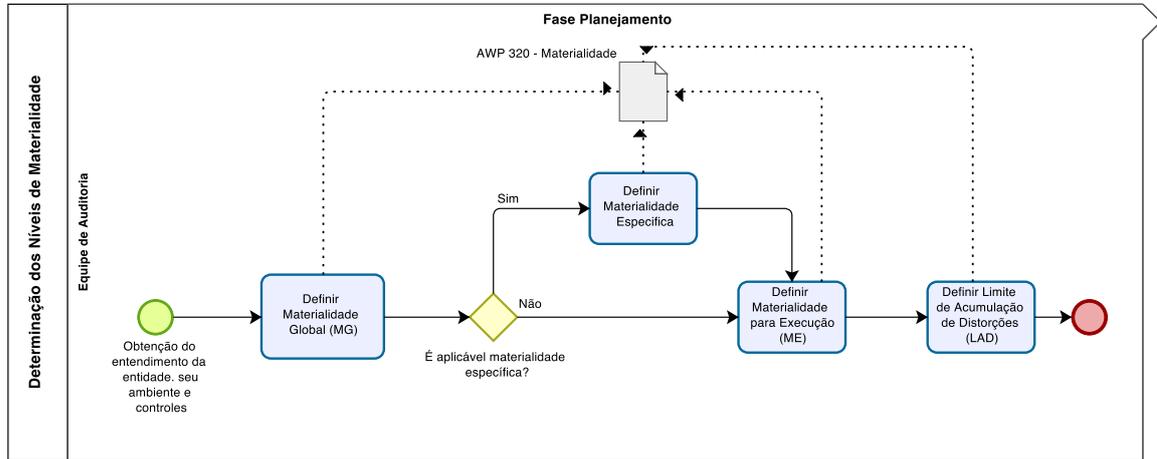
Diagrama 1.2 Planejamento da Auditoria



Inserido no processo planejamento de auditoria, foram identificados três subprocessos: 1.2.1 determinação dos níveis de materialidade, 1.2.2 Identificação e avaliação de riscos e de distorções relevantes e 1.2.3 Definição do Programa de Auditoria.

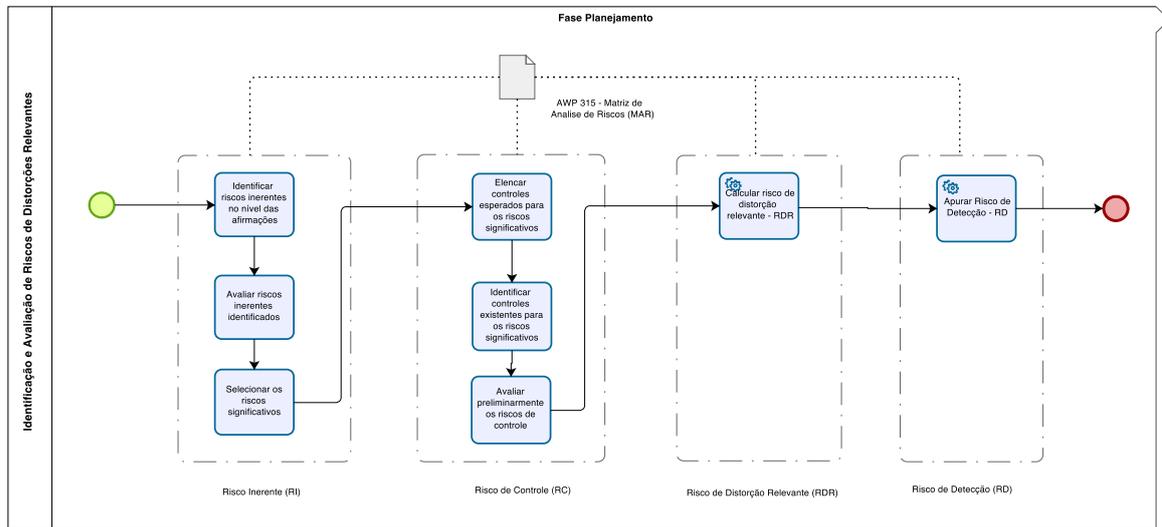


Diagrama 1.2.1 Determinação dos níveis de materialidade



Powered by  
bizzagi  
Modeler

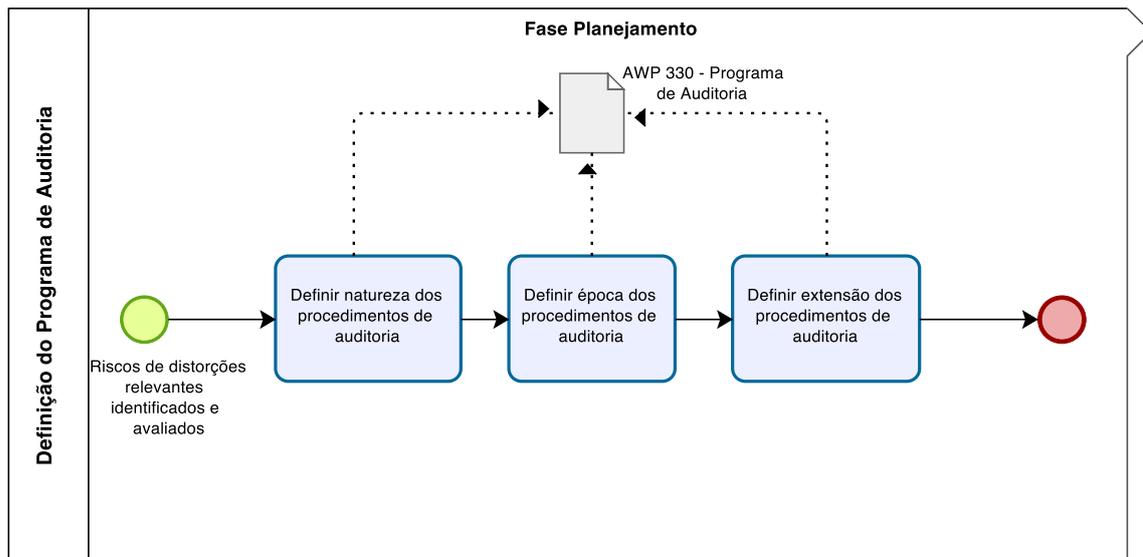
Diagrama 1.2.2 Identificação e avaliação de riscos e de distorções relevantes



Powered by  
bizzagi  
Modeler



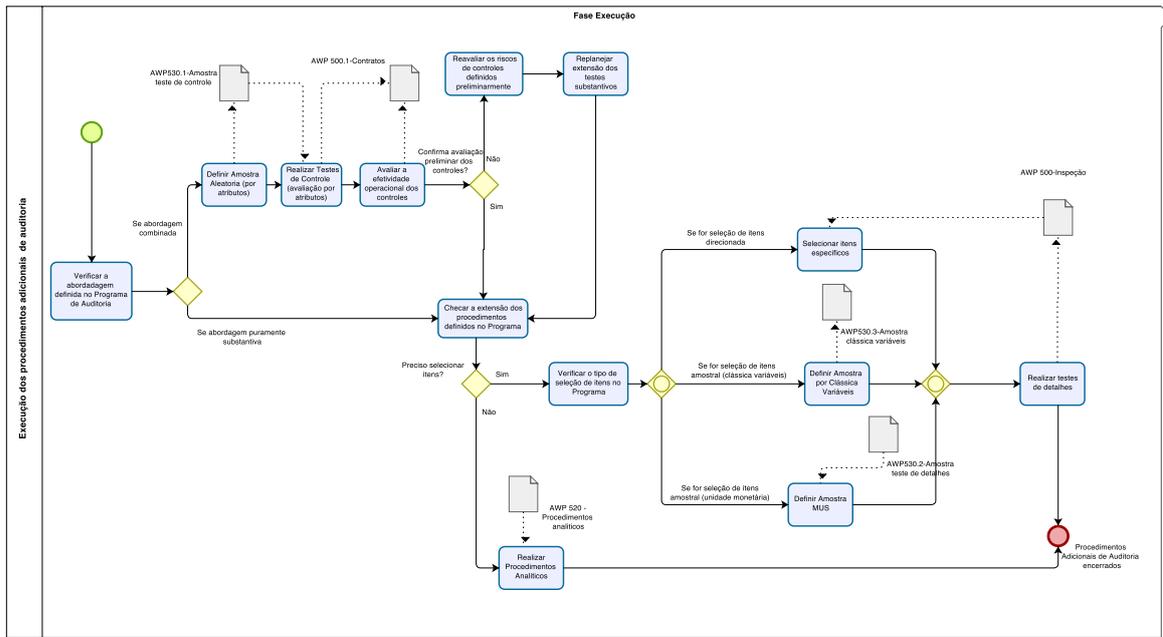
Diagrama 1.2.3 Definição do Programa de Auditoria



Após os processos identificados na fase de planejamento, iniciam-se os processos da fase denominada de Execução – respostas aos riscos.



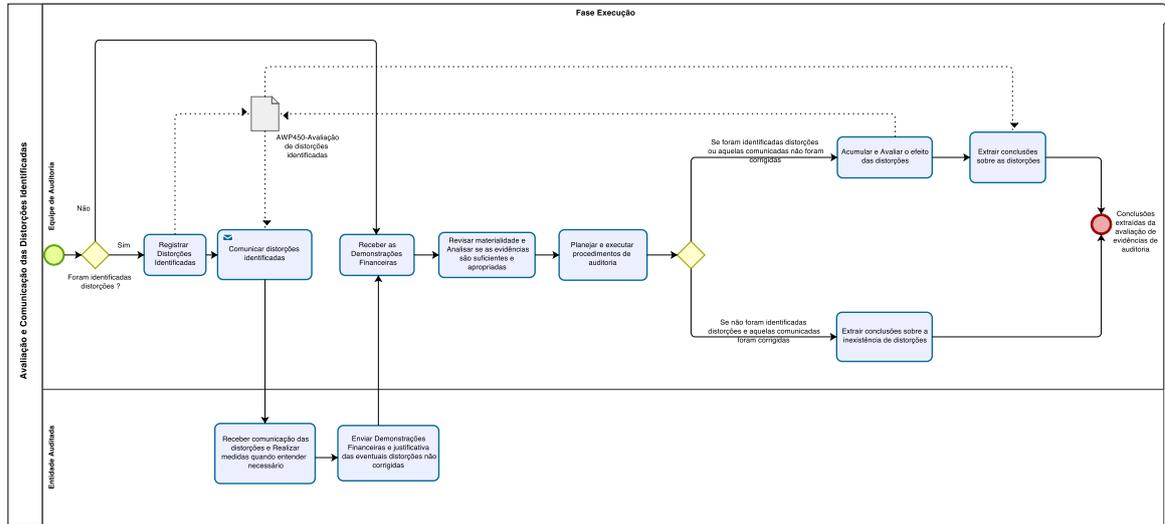
Diagrama 1.3 Execução dos procedimentos adicionais de auditoria



A partir da realização do processo procedimentos adicionais de auditoria, segue para o processo da avaliação e comunicação das distorções identificadas.



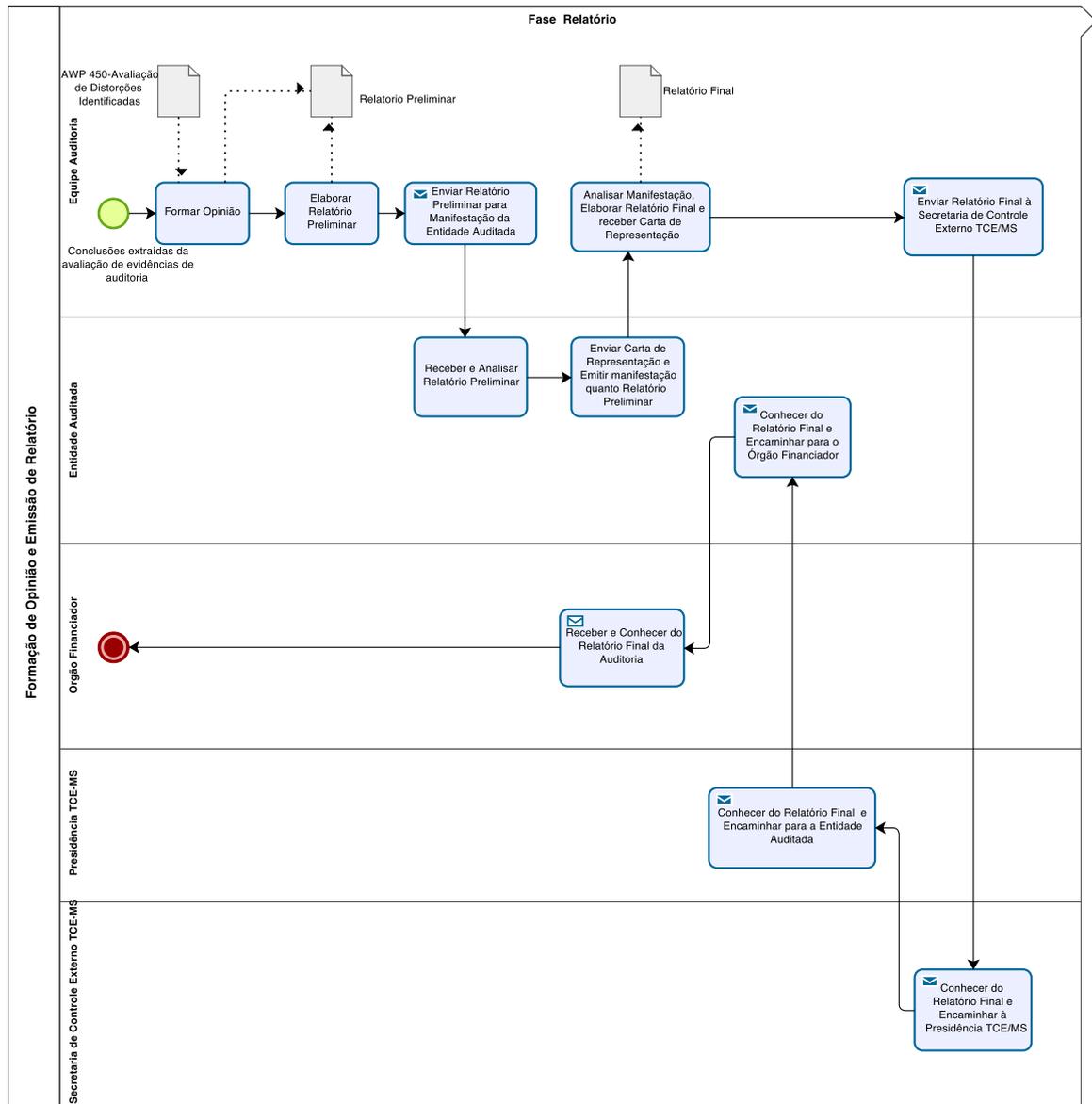
Diagrama 1.4 Avaliação e comunicação das distorções identificadas



Por fim, inicia-se o processo constante da fase Relatório – formação de opinião.



Diagrama 1.5 Formação de opinião e emissão de relatório





## 8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da questão levantada e do objetivo geral e dos específicos estabelecidos neste trabalho, inicialmente foi elaborada a análise situacional do TCE/MS, no que tange aos processos de auditoria financeira para propósitos especiais. Estes trabalhos passaram a realizados no TCE/MS a partir de 2018, quando do seu credenciamento junto ao BID. Para tanto, criou-se a Comissão de Auditoria Independente (CAIN), que atualmente conta com 5 (cinco) auditores estaduais de controle externo.

Considerando a complexidade de compreender cada processos e subprocesso do trabalho, vistos as minúcias das atividades envolvidas, o macroprocesso de auditoria financeira foi desenhado a partir da divisão de suas fases (planejamento – identificação e avaliação de riscos; execução - respostas aos riscos; e relatório - formação de opinião). Foi possível identificar que o macroprocesso auditoria financeira pode ser dividida em 5 processos e 3 subprocessos.

1. Auditoria Financeira
  - 1.1 Procedimentos Preliminares do Trabalho
  - 1.2 Planejamento da Auditoria
    - 1.2.1 Determinação dos níveis de materialidade
    - 1.2.2 Identificação e avaliação de riscos e de distorções relevantes
    - 1.2.3 Definição do Programa de Auditoria
  - 1.3 Execução de procedimentos adicionais de auditoria
  - 1.4 Avaliação e comunicação das distorções identificadas
  - 1.5 Formação de opinião e emissão de relatório

Estes diagramas dos fluxos de trabalho podem ser utilizados por qualquer um dos 21 Tribunais de Contas que realizam auditoria financeira para propósitos especiais no país. Porém, foi integralmente construído a partir da prática realizada no âmbito do TCE/MS.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Com a construção dos Procedimentos Operacionais Padrão, foram estabelecidos parâmetros para avaliação de desempenho de cada processo ou subprocesso identificado. Estes parâmetros foram desenvolvidos a partir das discussões quanto a aferição da qualidade dos trabalhos de auditoria, provenientes de normas nacionais e internacionais, inclusive os manuais publicados pelos Tribunais de Contas, referente às práticas de auditoria.

Como limitação do trabalho, identificou-se que para a verificação quanto a existência de manuais de auditoria financeira e quanto a realização de auditorias financeiras para propósitos especiais nos Tribunais de Contas brasileiros, foi utilizada a coleta de dados secundários (normas internacionais, nacionais, manuais de auditorias, informações da transparência do Tribunal), buscando nos *sites* oficiais governamentais as informações requeridas. A pesquisa deu-se no período de 19 de março a 10 de abril de 2023. Assim, a não identificação para fins desta pesquisa tanto em relação da existência de manuais específicos sobre o tema, quanto a realização deste tipo de auditoria pelos TCs brasileiros, significa apenas dizer que a informação requisitada não foi encontrada, pela pesquisadora, no período pesquisado.

A partir das reflexões que o trabalho proporciona, as que merecem destaque são aquelas relacionadas à necessidade da entidade que realiza auditoria primar pela qualidade de seus trabalhos. Tal postura, além de trazer maior segurança aos próprios auditores na condução de seus trabalhos, também viabiliza (em se tratando de serviço público) maior valor público à sociedade. Ainda que se faça necessária ao bom desenvolvimento e continuidade dos trabalhos realizados o mapeamento de seus processos, isso também permite que a instituição revise e identifique oportunidades de melhorias de trabalho, seja com ganho de tempo ou de produtividade.

Sugere-se como trabalhos futuros, baseados nas lacunas ainda existentes sobre o tema:



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



a) a análise destes fluxos e dos processos de trabalho, a construção de ferramenta de qualidade *checklist* para cada AWP construído, sob a ótica dos requisitos essenciais trazidos pelas normas de auditoria;

b) maiores discussões quanto a aferição da qualidade de auditoria, propondo outras medições além de tempo de execução e construção da documentação de auditoria;

c) avaliar o incremento de número de auditorias financeiras para propósitos especiais em relação ao desempenho dos Tribunais de Contas;

d) análise comparativa entre os trabalhos e equipe de trabalho dos Tribunais de Contas que realizam auditoria financeira para propósitos especiais, a fim de encontrar as melhores práticas na condução dos trabalhos;

e) expansão dos fluxos de trabalho de auditoria financeira para propósitos especiais para abranger e construir caminhos proveitosos à prática de auditoria financeira para propósitos gerais no âmbito do TCE/MS.

f) análise dos Manuais de auditoria financeira dos Tribunais de Contas, para o desenvolvimento de um Manual próprio do TCE/MS.

Assim, este trabalho deixa como contribuição gerencial a sistematização do processo de trabalho de auditoria financeira para propósitos especiais, que pode servir de referência e direção aos demais Tribunais de Contas, para a execução de trabalhos de auditoria. Para o TCE/MS, estes diagramas podem contribuir com o desenvolvimento de um manual próprio sobre o tema. Também, contribui para a própria CAIN na melhor compreensão e continuidade de seus trabalhos, com a condução baseada nas normas internacionais de auditoria.



## REFERÊNCIAS

- ABIB, G.; HOPPEN, N.; HAYASHI JUNIOR, P. Observação Participante em estudos de Administração da Informação no Brasil. **Revista de Administração de Empresas**, v. 53, n. 6, p. 604–616, 2013. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=155128990008>. Acesso em: 28 ago. 2023.
- ABPM. **BPM CBOK: Guia para o Gerenciamento de Processos de Negócio. Corpo Comum do Conhecimento – ABPMP BPM CBOK**. [S. l.]: Association of Business Process Management Professionals, 2013. v. 3.0, .
- ARAÚJO, I. da P. S.; AGUIAR, J. R. B. de. Novas Normas para a Auditoria Financeira. 2020. **IRB - Instituto Rui Barbosa**. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/artigo/novas-normas-para-a-auditoria-financeira/>. Acesso em: 21 fev. 2022.
- ATRICON, A. dos M. dos T. de C. do B. MMD-TC – Edição 2022. 2022. **MMD-TC QATC**. Disponível em: <http://qatc.atricon.org.br/mmd-tc/edicao-2022/>. Acesso em: 7 maio 2023.
- AYAD, A. Critical thinking and business process improvement. **Journal of Management Development**, v. 29, n. 6, p. 556–564, 15 jun. 2010. <https://doi.org/10.1108/02621711011046521>.
- BARCELLOS, A. P. de. Acesso à Informação: os princípios da Lei nº 12.527/2011. **Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 08, n. 03, p. 1741–1759, 2015. DOI 10.12957/rqi.2015.18818. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/18818>.
- BONOLLO, E. Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights. **Public Money and Management**, Reino Unido, v. 39, n. 7, p. 468–477, 2019. DOI 10.1080/09540962.2019.1583887. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1583887>. Acesso em: 26 set. 2021.
- BOWLES, D. E.; GARDINER, L. R. Supporting process improvements with process mapping and system dynamics. **International Journal of Productivity and Performance Management**, Reino Unido, v. 67, n. 8, p. 1255–1270, 2018. DOI 10.1108/IJPPM-03-2017-0067. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/IJPPM-03-2017-0067>. Acesso em: 26 set. 2021.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 fev. 2022.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



BRASIL. Decreto nº 9.203/2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. 2017. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm). Acesso em: 6 mar. 2023.

BUAVARAPORN, N.; TANNOCK, J. Business process improvement in services: case studies of financial institutions in Thailand. **International Journal of Quality & Reliability Management**, Reino Unido, v. 30, n. 3, p. 319–340, 2013. DOI 10.1108/02656711311299854. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02656711311299854/full/html>. Acesso em: 26 set. 2021.

CAMARGO, B. V.; JUSTO, A. M. **Tutorial para uso do software Iramuteq**. Laboratório de Psicologia Social da Comunicação e Cognição - UFSC, Florianópolis.: [s. n.], 22 nov. 2021. Disponível em: <http://www.iramuteq.org/documentation>. Acesso em: 29 jan. 2021.

CEDRAZ, A.; DUTRA, T. A. de G. L. Credibilidade dos governos, papel das EFS e boas práticas internacionais de auditoria financeira. **Revista do TCU**, n. 129, p. 38–49, 31 dez. 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCUCU/article/view/14>. Acesso em: 20 set. 2022.

CFC, C. F. de C. NBC PA - do auditor independente. 2023a. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-pa-do-auditor-independente/>. Acesso em: 28 maio 2023.

CFC, C. F. de C. NBC PA 01: Gestão de qualidade para firmas. Gestão de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes. 2021. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-pa-do-auditor-independente/>. Acesso em: 4 jun. 2023.

CFC, C. F. de C. NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica. 2023b. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acesso em: 25 maio 2023.

CFC, C. F. de C. NBC TA 800: Considerações Especiais. 2017. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2017/NBCTA800](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2017/NBCTA800). Acesso em: 27 out. 2022.

CFC, C. F. de C. Normas Brasileiras de Contabilidade. 2023c. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>. Acesso em: 28 maio 2023.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



CFC, C. F. de C. Resolução CFC nº 1601, de 24 de setembro de 2020. Altera o inciso IX do Art. 4º da Resolução CFC nº 1.328/2011, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade e sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis à Auditoria de Informação Contábil Histórica Aplicável ao Setor Público - NBC TASP. 2020. Disponível em: [https://www.normasbrasil.com.br/norma/resolucao-1601-2020\\_402038.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/resolucao-1601-2020_402038.html). Acesso em: 21 fev. 2022.

CORDERY, C.; HAY, D. Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance. **Financial Accountability and Management**, Estados Unidos da América, v. 35, n. 2, p. 128–142, 2019. DOI 10.1111/faam.12185. Disponível em: [https://publications.aston.ac.uk/id/eprint/31515/1/Supreme\\_Audit\\_Institutions\\_and\\_public\\_value.pdf](https://publications.aston.ac.uk/id/eprint/31515/1/Supreme_Audit_Institutions_and_public_value.pdf). Acesso em: 26 set. 2021.

DA GONÇALVES, G. C.; LIMA, D. G. D.; SILVA, T. O. **Auditoria no Setor Público**. Porto Alegre: Grupo A, 2020. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556900544/>. Acesso em: 14 set. 2022.

DAVENPORT, T. H. **Reengenharia de processos: como inovar na empresa através da tecnologia da informação**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

DUTRA, T. A. de G. L.; CHAMPOMIER, J.-M. A função de auditoria financeira em Tribunais de Contas: as perspectivas do TCU e a experiência da Corte de Contas da França. **Revista do Tribunal de Contas da União**, v. 130, p. 70–81, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/revista-do-tcu-n-130-maio-ago-2014.htm>. Acesso em: 21 fev. 2022.

FAGUNDES, M. B. B.; VIANA, C. C. de O.; SAUER, L.; FIGUEIREDO, J. de C. As estratégias de internacionalização da indústria brasileira de papel e celulose sob a ótica do paradigma eclético: estudo de caso da empresa Suzano Papel e Celulose. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 11, n. 3, p. 205–233, 1 dez. 2012. <https://doi.org/10.5585/riae.v11i3.1896>.

FONPLATA, B. de D. Nossa história. Consolidação como Banco de Desenvolvimento. 2023. Disponível em: <https://www.fonplata.org/pt/institucional/nossa-historia>. Acesso em: 18 fev. 2023.

GARZA-REYES, J. A.; ROCHA-LONA, L.; KUMAR, V. A conceptual framework for the implementation of quality management systems. **Total Quality Management & Business Excellence**, Reino Unido, v. 26, n. 11, p. 1298–1310, 2014. DOI 10.1080/14783363.2014.929254. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1080/14783363.2014.929254>. Acesso em: 26 set. 2021.



GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2002.

GONÇALVES, J. E. L. As empresas são grandes coleções de processos. **Revista de Administração de Empresas**, v. 40, n. 1, p. 6–9, mar. 2000a. DOI 10.1590/S0034-75902000000100002. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-75902000000100002&lng=pt&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902000000100002&lng=pt&tlng=pt). Acesso em: 6 mar. 2023.

GONÇALVES, J. E. L. Processo, que processo? **Revista de Administração de Empresas**, v. 40, n. 4, p. 8–19, 2000b. .

HAMANAKA, R. Y.; SOARES, F. M. La relación entre el mapeo de procesos y la modelización en el contexto de la gestión del conocimiento: estudio de caso aplicado en una biblioteca digital | Hamanaka | Investigación Bibliotecológica: archivonomía, bibliotecología e información. **Investigación Bibliotecológica: archivonomía, bibliotecología e información**, México, v. 33, n. 81, p. 223–240, 2019. DOI <http://dx.doi.org/10.22201/iibi.24488321xe.2019.81.57997>. Disponível em: <http://rev-ib.unam.mx/ib/index.php/ib/article/view/57997>. Acesso em: 6 out. 2022.

IFAC, F. I. dos C. ISA 200: Objetivos gerais do auditor independente e a condução de auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria. Norma Internacional de Auditoria que trata dos objetivos gerais do auditor independente ao conduzir uma auditoria de acordo com as normas internacionais de auditoria. 2020a. Disponível em: [https://eis.international-standards.org/standards/iaasb/2020?section=MASTER\\_6#MASTER\\_6](https://eis.international-standards.org/standards/iaasb/2020?section=MASTER_6#MASTER_6). Acesso em: 4 jun. 2023.

IFAC, F. I. dos C. ISA 230: Documentação de Auditoria. Norma Internacional de Auditoria que trata da responsabilidade do auditor em preparar a documentação de auditoria na realização de auditoria das demonstrações financeiras. 2020b. Disponível em: [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/A012%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20230.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A012%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20230.pdf). Acesso em: 28 maio 2023.

IFAC, F. I. dos C. ISA 700: Formação de Opinião e Relatório do Auditor sobre as Demonstrações Financeiras. Norma Internacional de Auditoria que trata sobre a formação de opinião e o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras. 2020c. Disponível em: [https://eis.international-standards.org/standards/iaasb/2020?section=MASTER\\_35#MASTER\\_35](https://eis.international-standards.org/standards/iaasb/2020?section=MASTER_35#MASTER_35).

IFAC, F. I. dos C. ISQC 1: Controle de Qualidade. Norma internacional para o controle de qualidade para firmas que realizam auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outras garantias de serviços relacionados. 2020d. Disponível em: [https://eis.international-standards.org/standards/iaasb/2020?section=MASTER\\_35#MASTER\\_35](https://eis.international-standards.org/standards/iaasb/2020?section=MASTER_35#MASTER_35).



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



[standards.org/standards/iaasb/2020?section=MASTER\\_6#MASTER\\_6](https://standards.org/standards/iaasb/2020?section=MASTER_6#MASTER_6). Acesso em: 25 maio 2023.

INTOSAI, O. I. de E. F. S. ISSAI 40: Controle de Qualidade para as Entidades de Fiscalizadoras Superiores. Norma aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2008 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2016. 2016. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A15A6796CF015A6C50939A7C82>.

INTOSAI, O. I. de E. F. S. ISSAI 100: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. Norma aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2013 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017. 2017a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/principios-fundamentais-da-auditoria-do-setor-publico-issai-100-129.htm>. Acesso em: 14 set. 2022.

INTOSAI, O. I. de E. F. S. ISSAI 200: Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira. Norma aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) em 2013 e traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2017. 2017b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 14 set. 2022.

INTOSAI, O. I. de E. F. S. Pronunciamentos Profissionais | IFPP. 2023. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>. Acesso em: 28 maio 2023.

IRB, I. R. B. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público - NBASP. 2023a. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/nbasp/>. Acesso em: 28 maio 2023.

IRB, I. R. B. Normas Brasileiras de Auditoria para o Setor Público - NBASP: Norma para Auditoria de Conformidade. 2023b. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/-nbasp/-norma-para-auditoria-de-conformidade/>.

IRB, I. R. B. Normas Brasileiras de Auditoria para o Setor Público - NBASP: Norma para Auditoria Operacional. 2023c. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/-nbasp/-norma-para-auditoria-operacional/>. Acesso em: 28 maio 2023.

IRB, I. R. B. Sobre o IRB. Início. 2022. **IRB - Instituto Rui Barbosa**. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/sobre-o-irb/>. Acesso em: 21 fev. 2022.

JEPPESEN, K. K.; CARRINGTON, T.; CATASÚS, B.; JOHNSEN, A.; REICHBORN-KJENNERUD, K.; VAKKURI, J. The Strategic Options of Supreme Audit Institutions: The Case of Four Nordic Countries. **Financial Accountability and Management**,



Estados Unidos da América, v. 33, n. 2, p. 146–170, 2017. DOI 10.1111/faam.12118. Disponível em: [https://journals.scholarsportal.info/details/02674424/v33i0002/146\\_tsoosatcofnc.xml](https://journals.scholarsportal.info/details/02674424/v33i0002/146_tsoosatcofnc.xml). Acesso em: 26 set. 2021.

JOCHEM, R.; GEERS, D.; HEINZE, P. Maturity measurement of knowledge-intensive business processes. **The TQM Journal**, Reino Unido, v. 23, n. 4, p. 377–387, 2011. DOI 10.1108/17542731111139464. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/241675487\\_Maturity\\_measurement\\_of\\_knowledge-intensive\\_business\\_processes](https://www.researchgate.net/publication/241675487_Maturity_measurement_of_knowledge-intensive_business_processes). Acesso em: 26 set. 2021.

LAMGHARI, Z.; RADGUI, M.; SAIDI, R.; RAHMANI, M. D. Defining business process improvement metrics based on BPM life cycle and process mining techniques. **International Journal of Business Process Integration and Management**, Reino Unido, v. 9, n. 2, p. 107–133, 2019. DOI 10.1504/IJBPIIM.2019.099875. Disponível em: <https://www.inderscienceonline.com/doi/abs/10.1504/IJBPIIM.2019.099875>. Acesso em: 26 set. 2021.

LEITÃO, J. M.; DANTAS, J. A. Materialidade em Auditoria Financeira no Setor Público: a prática internacional e a opinião de especialistas brasileiros. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 19, n. 01, p. 146–166, abr. 2016. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/buscaedicao/periodico/contabilidade--gestao-e-governanca/idedicao/4160>.

LIMA, L. H. **Controle Externo: teoria e jurisprudência para os Tribunais de Contas**. 9. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021. Disponível em: [https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530992705/epubcfi/6/2\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml1\]!/4/2/2%4076:83](https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530992705/epubcfi/6/2[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml1]!/4/2/2%4076:83).

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. de. Práticas não adequadas nos tribunais de contas. **Revista de Administração Pública**, v. 54, p. 220–242, 15 maio 2020. DOI 10.1590/0034-761220190270. Disponível em: <http://www.scielo.br/j/rap/a/S5G5y97GWRYb64B3PDmwKjk/?lang=pt>. Acesso em: 8 set. 2022.

MAKSYMENKO, I.; MELIKHOVA, T.; ZORYA, O.; FATIUKHA, N.; CHUMAK, O. Fiscal audit development in the system of budget process management. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Estados Unidos da América, v. 22, n. 6, 2018. Disponível em: <https://www.abacademies.org/abstract/fiscal-audit-development-in-the-system-of-budget-process-management-7767.html>. Acesso em: 26 set. 2021.

MANFREDA, A.; BRINA BUH; STEMBERGER, I. M. Knowledge-intensive process management: a case study from the public sector. **Baltic Journal of Management**,



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



Reino Unido, v. 10, n. 4, p. 456–477, 2015. DOI 10.1108/BJM-10-2014-0170. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/BJM-10-2014-0170>. Acesso em: 26 set. 2021.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa**. 9ª. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2021.

MASSINGHAM, P.; AL HOLAIBI, M. Embedding Knowledge Management into Business Processes. **Knowledge and process management**, Reino Unido, v. 24, n. 1, p. 53–71, 2017. DOI 10.1002/kpm.1534. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1002/kpm.1534>. Acesso em: 26 set. 2021.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MILESKI, H. S. **O Controle da Gestão Pública**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MS, E. de M. G. do S. Lei nº 3.877/2010. Dispõe sobre a consolidação do Plano de Cargos, Carreira e Remuneração do Quadro de Pessoal do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul e dá outras providências. 2010. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/448b683bce4ca84704256c0b00651e9d/e396b4c62476916b042576fc00604daf?OpenDocument>. Acesso em: 20 fev. 2023.

NAÇÕES UNIDAS NO BRASIL. Objetivos de Desenvolvimento Sustentável | As Nações Unidas no Brasil. 2022. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em: 21 fev. 2022.

OLIVEIRA, M. N. de; CARVALHO, K. M. de; SILVA, R. S.; OLAVE, M. E. L.; OLIVEIRA, K. F. de. Modelagem de Processos na Administração Pública: uma revisão sistemática integrativa com olhar internacional. **Research, Society and Development**, v. 11, n. 7, p. e17811729786, 20 maio 2022. DOI 10.33448/rsd-v11i7.29786. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/29786>. Acesso em: 29 ago. 2022.

PASCOAL, V. **Direito Financeiro e Controle Externo**. 10. ed. Rio de Janeiro: Método, 2019(Provas e Concursos).

PAUL, J.; CRIADO, A. R. The art of writing literature review: What do we know and what do we need to know? **International Business Review**, v. 29, n. 4, p. 101717, 1 ago. 2020. DOI 10.1016/j.ibusrev.2020.101717. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0969593120300585>. Acesso em: 6 fev. 2022.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



PEREIRA NOBRE JÚNIOR, E. A Transparência Administrativa e a Lei 12.527/2002. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, v. 70, 15 fev. 2018. DOI 10.12818/P.0304-2340.2017v70p249. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1848/1751>. Acesso em: 21 fev. 2022.

RODRIGUES, K. F. Desvelando o conceito de transparência: seus limites, suas variedades e a criação de uma tipologia. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 18, n. 2, p. 237–253, jun. 2020. DOI 10.1590/1679-395173192. Disponível em: [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1679-39512020000200237&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1679-39512020000200237&tlng=pt). Acesso em: 21 fev. 2022.

SAINT-MARTIN, D.; ALLISON, C. R. Rationalism and public policy: Mode of analysis or symbolic politics? **Policy and Society**, Holanda, v. 30, n. 1, p. 19–27, 2011. DOI 10.1016/j.polsoc.2010.12.003. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1016/j.polsoc.2010.12.003>. Acesso em: 26 set. 2021.

SANTOS, D. M.; FERNANDES, J. L.; QUALHARINI, E. L.; FERNANDES, A. S. da C. Uma proposta de mapeamento e modelagem de processos como requisitos de negócios. **Revista Tecnologia & Cultura. Revista do Centro Federal de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca**, Rio de Janeiro, n. 28, p. 102–110, 2016. Disponível em: <http://www.cefet-rj.br/index.php/revista-tecnologia-cultura>.

SILVA, E. J. da; LOPES, J. C. de J.; PADGETT, R. C. M.-L.; FIGUEIREDO, J. de C.; BINOTTO, E.; SILVA, F. F. da. The use of electrical energy in brazilian federal universities as long as the Sustainable Logistics Management Plan Approach. **Ciência e Natura**, v. 41, n. 0, seq. Geo-Sciences, p. e8, 16 jul. 2019. <https://doi.org/10.5902/2179460X36296>.

SMITH, F. H.; RETIEF, F. P.; ROOS, C.; ALBERTS, R. C. The evolving role of supreme auditing institutions (SAIs) towards enhancing environmental governance. **Impact Assessment and Project Appraisal**, Reino Unido, v. 39, n. 1, p. 67–79, 2021. DOI 10.1080/14615517.2020.1834835. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/14615517.2020.1834835>. Acesso em: 26 set. 2021.

SPIAZZI, S. C.; BATTISTELLA, L. F. Gestão de processos de comunicação em instituições federais de ensino superior: um estudo de campo na Universidade Federal de Santa Maria. **Revista de Ciências da Administração**, v. 21, n. 54, p. 145–160, 14 ago. 2019. DOI 10.5007/2175-8077.2019.e61695. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2019.e61695>. Acesso em: 29 ago. 2022.



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



STI, S. de T. da I. do T. Portal TCE - Portal de Serviços do Tribunal de Contas do MS. 2018. Disponível em: <https://www.tce.ms.gov.br/noticias/detalhes/4981/tce-ms-vai-iniciar-fiscalizacao-de-obras-com-recursos-do-bid>. Acesso em: 20 fev. 2023.

TCDF, T. de C. do D. F. Manual de Auditoria e demais fiscalizações: parte geral. 2020. Disponível em: [https://www2.tc.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/10/AnexoIManualdeAuditoria\\_v34\\_Sem\\_Ref\\_REVISADO\\_Final.pdf](https://www2.tc.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/10/AnexoIManualdeAuditoria_v34_Sem_Ref_REVISADO_Final.pdf). Acesso em: 20 maio 2023.

TCE/MS. Lei Complementar nº 160/2012. Dispõe sobre o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. 2012. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/22185/ab6136a2abdb3420ccb840e335e8e1e7.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2023.

TCE/MS. Manual de Controle e Garantia na Qualidade nas Fiscalizações. 2018a. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/11927/2a7733a5e1d9f4f798391d65c404666a.pdf>. Acesso em: 28 maio 2023.

TCE/MS. Portaria “P” nº 36/2020. Designação de Auditores Estaduais de Controle Externo para realizar os trabalhos de auditoria no PROFISCO II. 2020. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=21431>. Acesso em: 20 fev. 2023.

TCE/MS. Portaria “P” nº 366/2022. Designação de Auditora Estadual de Controle Externo para compor a Comissão Técnica de Auditoria Independente no TCE/MS, a partir de 04/07/2022. 2022a. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=22385>. Acesso em: 12 mar. 2022.

TCE/MS. Portaria TC/MS nº 90/2018. Designação de Auditores Estaduais de Controle Externo para composição de Comissão Técnica para realização de trabalhos de auditoria no Programa VIVA CAMPO GRANDE II. 2018b. Disponível em: [http://www.tce.ms.gov.br/diario-oficial?numero=&data\\_inicial=2018-11-19&data\\_final=&palavra\\_chave=](http://www.tce.ms.gov.br/diario-oficial?numero=&data_inicial=2018-11-19&data_final=&palavra_chave=). Acesso em: 21 fev. 2022.

TCE/MS. Publicações do Tribunal de Contas de MS. 2023a. Disponível em: <https://www.tce.ms.gov.br/publicacoes/15>.

TCE/MS. Resolução TCE/MS nº 115/2019. Dispõe sobre a organização funcional, a estrutura básica e as competências dos órgãos e unidades organizacionais do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. 2019. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/portal->



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



services/files/arquivo/nome/12642/a3a54c46589cc3ebaa34427adfc07b78.pdf.  
Acesso em: 15 fev. 2023.

TCE/MS. Transparência - TCE-MS. 2023b. Disponível em:  
<http://www.tce.ms.gov.br/home>. Acesso em: 13 mar. 2023.

TCE/MS, T. de C. do E. de M. G. do S. Auditoria Independente: Relatórios de Auditorias Independentes do TCE MS. 2022b. Disponível em:  
<http://www.tce.ms.gov.br/auditoria-independente#>. Acesso em: 21 set. 2022.

TCE/MS, T. de C. do E. de M. G. do S. Comissão de Auditoria Independente do TCE-MS vai auditar Programa de Desenvolvimento Integrado de Corumbá. 2021. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/noticias/detalhes/6357/comissao-de-auditoria-independente-do-tce-ms-vai-auditar-programa-de-desenvolvimento-integrado-de-corumba>. Acesso em: 21 set. 2022.

TCU, T. de C. da U. Auditoria Financeira | Portal TCU. 2022. Disponível em:  
<https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 19 set. 2022.

TCU, T. de C. da U. Manual de Auditoria Financeira. 2016. Disponível em:  
<https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>. Acesso em: 19 set. 2022.

TEIXEIRA, S. M. Descentralização e participação social: o novo desenho das políticas sociais. **Revista Katálysis**, Florianópolis, v. 10, n. 2, p. 154–163, dez. 2007. Disponível em:  
<https://www.scielo.br/j/rk/a/9R5qjBhgFfbG8Cmxn8GLW5N/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 7 mar. 2023.

TOLEDO, J. C. de; BORRÁS, M. Á. A.; MERGULHÃO, R. C.; MENDES, G. H. S. **Qualidade Gestão e Métodos**. [S. l.]: Grupo GEN, 2012. Disponível em:  
<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-216-2195-9/>.

UNIÃO, C. G. da. Governo Aberto. A OGP. O que é a iniciativa. 2020. **Controladoria-Geral da União**. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/governo-aberto/a-ogp/o-que-e-a-iniciativa>. Acesso em: 21 fev. 2022.

VALLE, R.; OLIVEIRA, S. B. D. **Análise e modelagem de processos de negócio: foco na notação BPMN (Business Process Modeling Notation)**. São Paulo: Atlas, 2013. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522479917/>. Acesso em: 29 ago. 2022.

ZELLNER, G. A structured evaluation of business process improvement approaches. **Business Process Management Journal**, Reino Unido, v. 17, n. 2, p. 203–237,



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



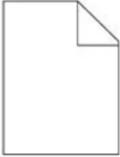
2011. DOI 10.1108/14637151111122329. Disponível em:  
<http://dx.doi.org/10.1108/14637151111122329>. Acesso em: 26 set. 2021.



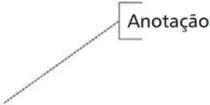
## APÊNDICE A – PRINCIPAIS ELEMENTOS DO BPMN

Atividade	Representa o trabalho que será executado em um processo de negócio. Podem ser classificadas em tarefa, subprocesso (colapsado ou expandido) e processo.	
↳ Tarefa	<p>É utilizada quando um processo não pode ser representado com mais uma camada de detalhes.</p> <p>Tarefa de serviço: tarefas que usam algum tipo de serviço, aplicações automatizadas.</p> <p>Tarefa de recebimento: tarefa elaborada para esperar que uma mensagem chegue a um participante.</p> <p>Tarefa de envio: tarefa elaborada para enviar uma mensagem a um participante.</p>	
↳ Subprocesso Colapsado	<p>Atividade composta realizada dentro de um processo de negócio. Tem um símbolo (+) para indicar a existência de outro nível de detalhes que poderá ser expandido</p>	
↳ Subprocesso Expandido	<p>Contém um processo de negócio. O fluxo não pode atravessar a fronteira do subprocesso.</p>	
Evento	<p>É algo que acontece durante o processo de negócio e afetam o fluxo dos processos. Normalmente existe algo que o dispara ou um resultado, que são representados como marcadores no centro do elemento. Há três tipos de eventos: a) os de início, b) os intermediários, c) os de fim.</p>	



↳ Evento de Início	Indica onde um processo iniciará. O elemento para representar é um círculo com borda fina. Quando há um elemento disparador, esses são representados no centro do elemento.	 Evento de início
↳ Eventos de Fim	Indicam onde o processo irá acabar. Normalmente o fim tem um resultado que será indicado graficamente no centro do elemento. O elemento para esse evento é um círculo de borda grossa	 Evento de fim Terminar Nada (simples)
<b>Swimlanes</b> Utilizados para dividir e organizar as atividades. Podem ser de dois tipos: a) Pools (piscina) e b) Lane (Raia).		
↳ Pools	Utilizados quando o diagrama envolve duas entidades de negócio ou participantes que estão separados fisicamente no diagrama. Representa uma organização	
↳ Lane	Utilizados para separar as atividades associadas para uma função ou papel específico. Representa um departamento dentro de uma organização	
<b>Artefatos</b> Permitem que sejam apresentadas informações além da estrutura básica do fluxograma do processo. Há três artefatos padrão a) objeto de dados, b) grupo e c) anotação. Porém, podem ser criados novos artefatos e inseridos no diagrama, desde que não entrem em conflito com os elementos já existentes.		
↳ Objeto de dados	Mecanismo para mostrar como os dados são produzidos ou requeridos por atividades. São conectados às atividades com as associações	 Objeto de dados



↳ Grupo	É representado por um retângulo e pode ser usado para finalidades de documentação ou análise.	 Grupo
↳ Anotação	São mecanismos para fornecer informações adicionais para o leitor do diagrama do BPMN.	 Anotação
Gateways	São elementos utilizados para controlar como a sequência do fluxo irá interagir no processo. São representados por diamantes. Eles separam e juntam o fluxo. Se o fluxo não precisa ser controlado, o Gateway não é necessário. Portanto, quando existir este símbolo, indica um local onde o fluxo precisa de controle.	 Exclusivo (XOR) baseado em dados   Gateway Paralelo Fornecer mecanismo para sincronizar e criar fluxo paralelo   Inclusivo (OR) para múltipla escolha. O fluxo seguirá nas direções que atenderem as condições do filtro
Conectores	A sequência do fluxo mostra a ordem em que as atividades deverão ser executadas.	 Direção de sequência de fluxo   Associação de elementos

Fonte: Adaptado de Valle e Oliveira (2013, p. 81–91)



## APÊNDICE B – SITES DOS TRIBUNAIS DE CONTAS

1	Tribunal de Contas da União	<a href="https://portal.tcu.gov.br/inicio/">https://portal.tcu.gov.br/inicio/</a>
1	Tribunal de Contas do Distrito Federal	<a href="https://www2.tc.df.gov.br/">https://www2.tc.df.gov.br/</a>
Tribunais de Contas dos Estados		
1	TCE- Amazonas	<a href="https://www2.tce.am.gov.br/">https://www2.tce.am.gov.br/</a>
2	TCE - Acre	<a href="https://tceac.tc.br/">https://tceac.tc.br/</a>
3	TCE - Rondônia	<a href="https://tzero.tc.br/">https://tzero.tc.br/</a>
4	TCE - Roraima	<a href="https://www.tcerr.tc.br/">https://www.tcerr.tc.br/</a>
5	TCE - Amapá	<a href="https://www.tce.ap.gov.br/">https://www.tce.ap.gov.br/</a>
6	TCE - Pará	<a href="https://www.tcepa.tc.br/">https://www.tcepa.tc.br/</a>
7	TCE - Tocantins	<a href="https://www.tceto.tc.br/">https://www.tceto.tc.br/</a>
8	TCE – Maranhão	<a href="https://www.tcema.tc.br/">https://www.tcema.tc.br/</a>
9	TCE – Piauí	<a href="https://www.tce.pi.gov.br/">https://www.tce.pi.gov.br/</a>
10	TCE – Ceará	<a href="https://www.tce.ce.gov.br/">https://www.tce.ce.gov.br/</a>
11	TCE – Rio Grande do Norte	<a href="https://www.tce.rn.gov.br/#gsc.tab=0">https://www.tce.rn.gov.br/#gsc.tab=0</a>
12	TCE – Paraíba	<a href="https://tce.pb.gov.br/">https://tce.pb.gov.br/</a>
13	TCE – Pernambuco	<a href="https://www.tce.pe.gov.br/internet/">https://www.tce.pe.gov.br/internet/</a>
14	TCE - Alagoas	<a href="https://www.tceal.tc.br/">https://www.tceal.tc.br/</a>
15	TCE – Sergipe	<a href="http://www.tce.se.gov.br/SitePages/default.aspx">http://www.tce.se.gov.br/SitePages/default.aspx</a>
16	TCE – Bahia	<a href="https://www.tce.ba.gov.br/">https://www.tce.ba.gov.br/</a>
17	TCE – Minas Gerais	<a href="https://www.tce.mg.gov.br/">https://www.tce.mg.gov.br/</a>
18	TCE – São Paulo	<a href="https://www.tce.sp.gov.br/">https://www.tce.sp.gov.br/</a>
19	TCE – Rio de Janeiro	<a href="https://www.tcerj.tc.br/portalnovo/">https://www.tcerj.tc.br/portalnovo/</a>
20	TCE – Espírito Santo	<a href="https://www.tcees.tc.br/">https://www.tcees.tc.br/</a>
21	TCE – Mato Grosso	<a href="https://www.tce.mt.gov.br/">https://www.tce.mt.gov.br/</a>
22	TCE – Mato Grosso do Sul	<a href="http://www.tce.ms.gov.br/home">http://www.tce.ms.gov.br/home</a>
23	TCE – Goiás	<a href="https://portal.tce.go.gov.br/">https://portal.tce.go.gov.br/</a>
24	TCE - Paraná	<a href="https://www1.tce.pr.gov.br/?classica=sim">https://www1.tce.pr.gov.br/?classica=sim</a>
25	TCE – Santa Catarina	<a href="https://www.tcesc.tc.br/">https://www.tcesc.tc.br/</a>
26	TCE – Rio Grande do Sul	<a href="https://portalnovo.tce.rs.gov.br/fiscalizado/">https://portalnovo.tce.rs.gov.br/fiscalizado/</a>
Tribunais de Contas dos Municípios (3)		
1	TCM do Estado do Pará	<a href="https://www.tcm.pa.gov.br/">https://www.tcm.pa.gov.br/</a>



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



2	TCM do Estado da Bahia	<a href="https://www.tcm.ba.gov.br/">https://www.tcm.ba.gov.br/</a>
3	TCM do Estado de Goiás	<a href="https://www.tcmgo.tc.br/site/">https://www.tcmgo.tc.br/site/</a>
Tribunais de Contas do Município (2)		
1	TCM – São Paulo	<a href="https://portal.tcm.sp.gov.br/">https://portal.tcm.sp.gov.br/</a>
2	TCM – Rio de Janeiro	<a href="https://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Destaques.aspx">https://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Destaques.aspx</a>

Fonte: o Autor



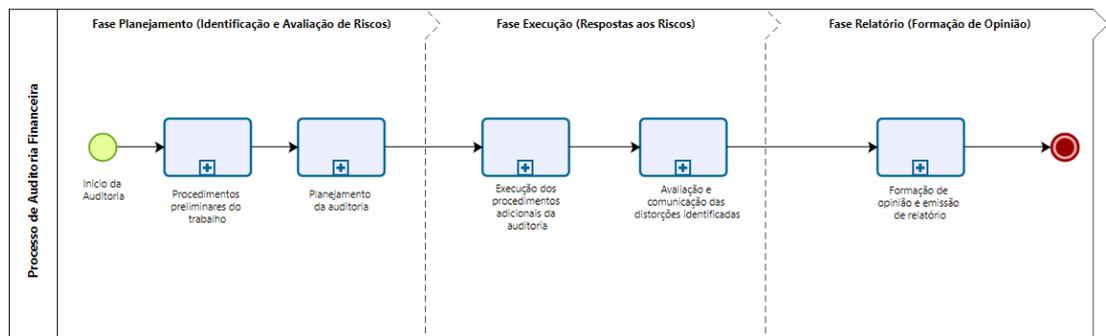
## APÊNDICE C – PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO

<b>PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO (POP)</b>	
<b>NOME PROCESSO:</b> Processo de Auditoria Financeira	<b>VERSÃO:</b> 1.0
<p><b>NORMAS APLICÁVEIS:</b></p> <p>ISSAI 200 – Princípios para auditoria financeira. Apresenta requisitos mínimos para as normas de auditoria pública aplicadas por Entidades de Fiscalização Superiores.</p> <p>ISSAI 2000 – Norma que incorpora as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) para realização de auditorias financeiras, conforme as ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público</p> <p>ISSAI 2200-2899 – Normas de Auditoria Financeira para realização de auditoria financeira pelo setor público</p> <p>ISA 200-899 – Normas Internacionais de Auditoria</p> <p>ISQC1 – Normas Internacionais de controle de qualidade para Controle de qualidade em empresas de auditoria que realizam auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outras atribuições que proporcionam um nível de segurança e serviços relacionados.</p> <p>ISSAI 40 – Controle de Qualidade para as EFS</p> <p>Manual de Auditoria Financeira do TCU.</p>	
<p><b>LISTA DE SIGLAS:</b></p> <p>AWP      <i>Audit Working Paper</i> (Papéis de trabalho/ documentação de auditoria)</p> <p>ISA      <i>Internacional Standard on Auditing</i> (Normas internacionais de Auditoria)</p> <p>ISQC1    <i>Internacional Standard on Quality Control 1</i> (Normas internacional de controle de qualidade)</p> <p>ISSAI    <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores)</p> <p>TCU      Tribunal de Contas da União</p>	
<p><b>PARÂMETROS PARA MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Entrega do Relatório de Auditoria Financeira no prazo estabelecido entre o TCE/MS, Entidade Auditada e o organismo financiador</li> <li>- Organização e entrega do Papéis de Trabalho (AWPs) referentes a cada processo/subprocesso da auditoria</li> </ul>	
<b>ATORES ENVOLVIDOS:</b> Não se aplica	<b>ARTEFATOS ENVOLVIDOS:</b> Não se aplica
<b>RESULTADO DO PROCESSO:</b> Relatório de Auditoria Financeira	
<b>PROCEDIMENTOS:</b>	



1. A partir do início da Auditoria serão realizados os procedimentos preliminares do trabalho. Estes procedimentos encontram-se na Fase de Planejamento, também denominada como identificação e avaliação de riscos.
2. O processo avança para o planejamento da auditoria, que também se encontra na Fase de Planejamento, também denominada como identificação e avaliação de riscos.
3. Avançando, serão realizados os procedimentos adicionais de auditoria, que se encontram na Fase denominada de Execução ou resposta aos riscos.
4. O processo segue para a Avaliação e comunicação das distorções identificadas, também ainda na fase de Execução ou resposta aos riscos.
5. Avançando, inicia-se a formação de opinião e emissão de relatório, que se encontra na Fase da elaboração do Relatório, também identificada como Formação de opinião.
6. Fim do processo, encerra-se a auditoria.

#### DIAGRAMA DO PROCESSO:





<b>PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO (POP)</b>	
<b>NOME PROCESSO:</b> Procedimentos Preliminares do Trabalho	<b>VERSÃO:</b> 1.0
<p><b>NORMAS APLICÁVEIS:</b> ISSAI 2210, ISA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria.  ISSAI 2220, ISA 220 – Gestão da Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis  Manual de Auditoria Financeira do TCU.</p>	
<p><b>LISTA DE SIGLAS:</b></p> <p>AWP      <i>Audit Working Paper</i> (Papéis de trabalho/ documentação de auditoria) ISA      <i>Internacional Standard on Auditing</i> (Normas internacionais de Auditoria) ISSAI    <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores)  TCE-MS    Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul TCU      Tribunal de Contas da União TdR      Termo de Referência</p>	
<p><b>PARÂMETROS PARA MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL:</b> - Entrega do Resultado do Processo com a elaboração dos artefatos envolvidos; - Tempo de execução: 1 (um) mês.</p>	
<p><b>ATORES ENVOLVIDOS:</b> Equipe de auditoria Presidência TCE-MS Entidade Auditada</p>	<p><b>ARTEFATOS ENVOLVIDOS:</b> Termo de Cooperação e Termo de Referência (TdR); Portaria de Designação; AWP 220– Declaração de cumprimento dos requisitos éticos; AWP 210 – Concordância com os termos de auditoria Ofício de Apresentação</p>
<p><b>RESULTADO DO PROCESSO:</b> Designação da Equipe de Auditoria (Portaria de Designação); Termo de Cooperação e TdR, AWP220 – Declaração de cumprimento dos requisitos éticos; AWP210 – Concordância com os termos de auditoria; Ofício de Apresentação, início dos trabalhos de auditoria.</p>	
<p><b>PROCEDIMENTOS:</b></p> <p><b>Surge a demanda para o início do processo</b> Iniciam-se os procedimentos preliminares do trabalho com a solicitação para realização dos trabalhos de auditoria pela Entidade Auditada.</p> <p><b>1. A presidência do TCE-MS avalia se a auditoria a ser realizada é recorrente.</b> 1.1 É Auditoria recorrente? 1.1.1 SIM: A presidência do TCE-MS avalia se as circunstâncias requerem que os termos dos trabalhos sejam revistos. 1.1.2 NÃO: Portanto, será um trabalho inicial de auditoria. A presidência do TCE-MS obterá a concordância com os termos do trabalho de auditoria</p>	



com a Entidade Auditada. Esta atividade é materializada no Termo de Cooperação e ao Termo de Referência (TdR).

**2. A Entidade Auditada concorda com os termos de auditoria**

Esta atividade só será realizada se não for uma auditoria recorrente, ou seja, será um trabalho inicial de auditoria. Esta atividade é materializada no Termo de Cooperação e ao Termo de Referência (TdR).

**3. A Entidade Auditada define verifica se concorda com os termos de auditoria**

Esta atividade só será realizada se não for uma auditoria recorrente, ou seja, será um trabalho inicial de auditoria.

**3.1 A concordância é positiva?**

**3.1.1 SIM:** A presidência do TCE-MS designa equipe de auditoria, pela publicação de uma Portaria de Designação.

**3.1.2 NÃO:** O processo encerra-se, inexistindo os trabalhos de auditoria.

**4. A Equipe de Auditoria designada declara cumprimento dos requisitos éticos relevantes e concorda com os termos do trabalho**

Esta atividade é materializada no AWP220-Declaração de cumprimento dos requisitos éticos e no AWP210-Concordância com os termos da auditoria

**5. A Equipe de Auditoria avalia se há impedimento de algum membro da equipe designada para realização dos trabalhos**

**5.1 Há impedimentos?**

**5.1.1 SIM:** A Presidência do TCE-MS substitui o membro impedido e designa Equipe de Auditoria com a nova composição.

**5.1.2 NÃO:** A Equipe de Auditoria solicita ofício de apresentação do início dos trabalhos.

**6. A Presidência do TCE-MS assina ofício de apresentação da Equipe.**

**7. A Equipe de Auditoria envia ofício de apresentação do início dos trabalhos para a Entidade Auditada**

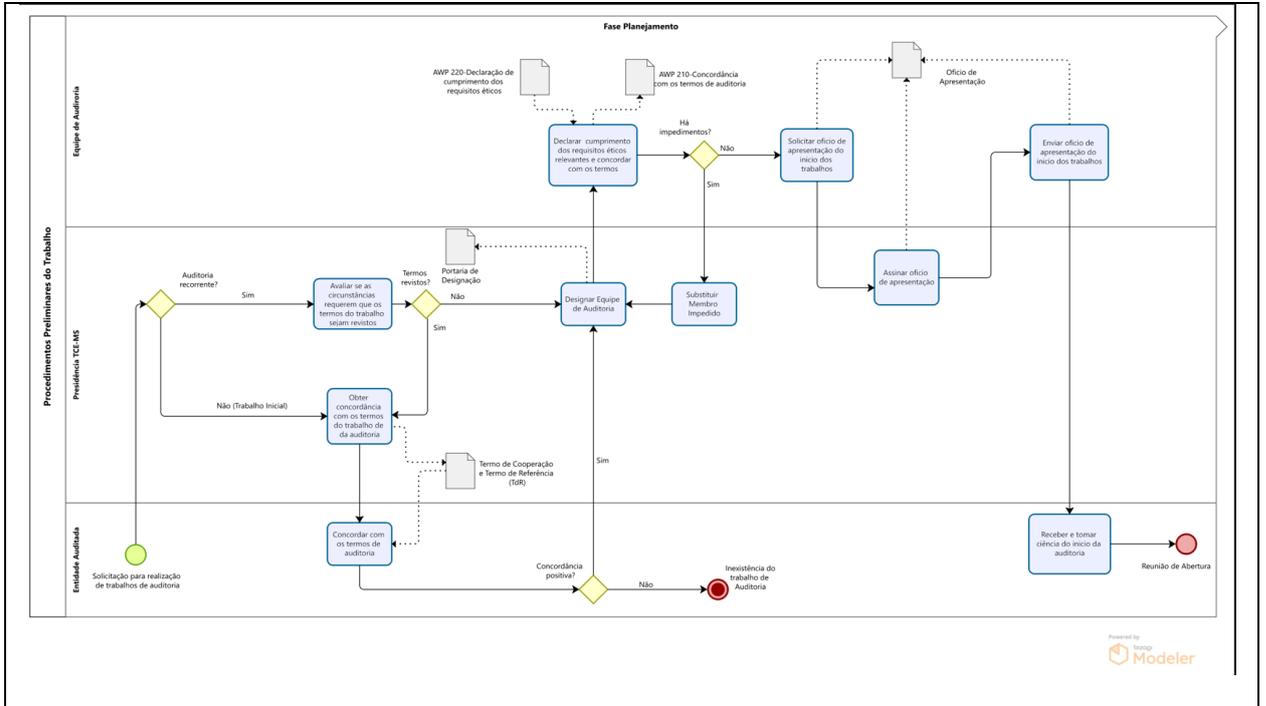
**8. A Entidade Auditada recebe o ofício e toma ciência do início da auditoria**

**9. Fim do processo com a realização da Reunião de Abertura.**

**DIAGRAMA DO PROCESSO:**



Serviço Público Federal  
Ministério da Educação  
Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul



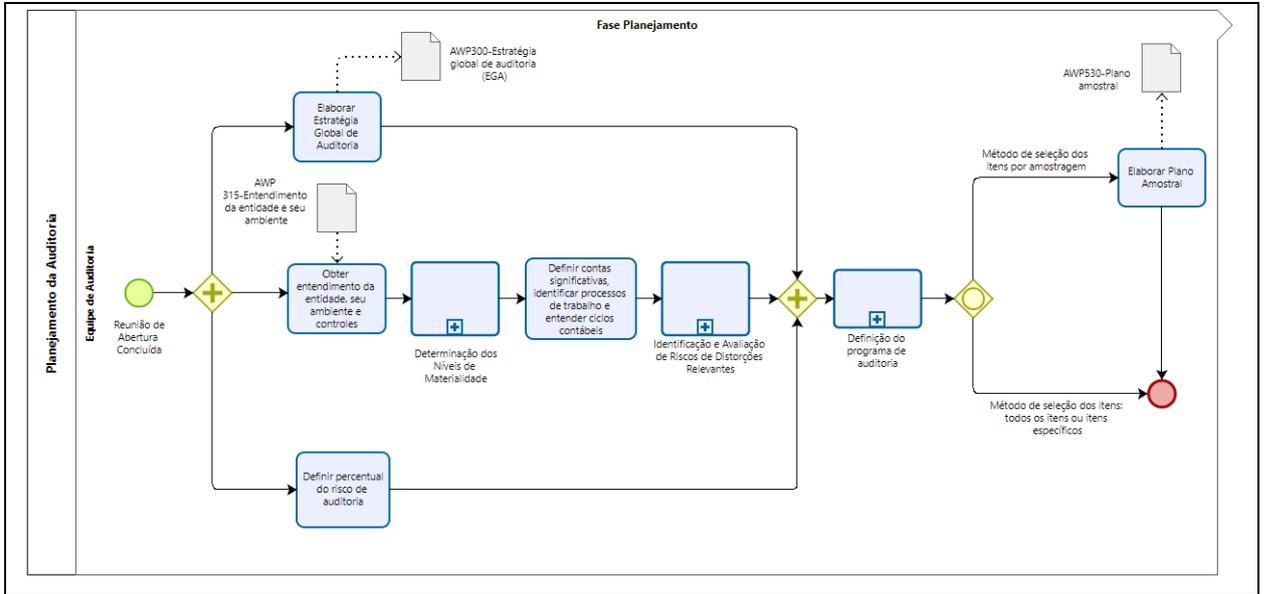


<b>PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO (POP)</b>	
<b>NOME PROCESSO:</b> Planejamento de Auditoria	<b>VERSÃO:</b> 1.0
<p><b>NORMAS APLICÁVEIS:</b>            ISSAI 2300, ISA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.</p> <p>ISSAI 2315, ISA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu ambiente</p> <p>ISSAI 2320, ISA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria</p> <p>ISSAI 2501, ISA 501 - Evidência de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados</p> <p>ISSAI 2530, ISA 530 – Amostragem em Auditoria</p> <p>Manual de Auditoria Financeira do TCU.</p>	
<p><b>LISTA DE SIGLAS:</b></p> <p>AWP      <i>Audit Working Paper</i> (Papéis de trabalho/ documentação de auditoria)            EGA      Estratégia global de auditoria            ISA      <i>Internacional Standard on Auditing</i> (Normas internacionais de Auditoria)            ISSAI    <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores)            TCU      Tribunal de Contas da União</p>	
<p><b>PARÂMETROS PARA MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL:</b>            - Entrega do Resultado do Processo com a elaboração dos artefatos envolvidos;            - Tempo de execução: 3 (três) meses</p>	
<p><b>ATORES ENVOLVIDOS:</b>            Equipe de auditoria</p>	<p><b>ARTEFATOS ENVOLVIDOS:</b>            AWP300-Estratégia global de auditoria (EGA);            AWP315-Entendimento da entidade e seu ambiente;            AWP530-Plano Amostral.</p>
<p><b>RESULTADO DO PROCESSO:</b> AWP300-Estratégia global de auditoria (EGA); AWP315-Entendimento da entidade e seu ambiente, Níveis de materialidade determinados, definidas as contas significativas com a identificação dos processos de trabalho e entendimento dos ciclos contábeis, identificação e avaliação de riscos de distorção relevantes, definição do programa de auditoria, elaboração do plano amostral (caso necessário) e definição do percentual do risco de auditoria com base no nível de asseguarção pactuado.</p>	
<p><b>PROCEDIMENTOS:</b></p> <p><b>Surge a demanda para o início do processo</b>            Inicia-se o Planejamento da Auditoria com a Reunião de Abertura concluída.</p>	



1. **A Equipe de Auditoria elabora a Estratégia Global de Auditoria.**  
Esta atividade será materializada no AWP300-Estratégia Global de Auditoria
2. **A Equipe de Auditoria obtém o entendimento da entidade, seu ambiente e os controles.**  
Esta atividade será materializada no AWP315-Entendimento da entidade e seu ambiente
3. **A Equipe de Auditoria realiza o subprocesso da determinação dos níveis de materialidade.**
4. **A Equipe de Auditoria define as contas significativas, identifica os processos de trabalho e entende os ciclos contábeis.**
5. **A Equipe de Auditoria realiza o subprocesso da identificação e avaliação de riscos de distorções relevantes.**
6. **A Equipe de Auditoria define o percentual do risco de auditoria.**
7. **Com todas as tarefas acima concluídas, a Equipe realiza o subprocesso para definir o Programa de Auditoria.**
8. **A Equipe de Auditoria define, com base no Programa de Auditoria, se o método de seleção dos itens for por amostragem ou método de seleção dos itens: todos os itens ou itens específicos**
  - 8.1 Método de seleção dos itens por amostragem: a Equipe de Auditoria elabora o Plano Amostral, materializada no AWP530-Plano amostral
  - 8.2 Método de seleção dos itens: todos os itens ou itens específicos, encerra-se este processo.
9. **Fim do processo.**

**DIAGRAMA DO PROCESSO:**





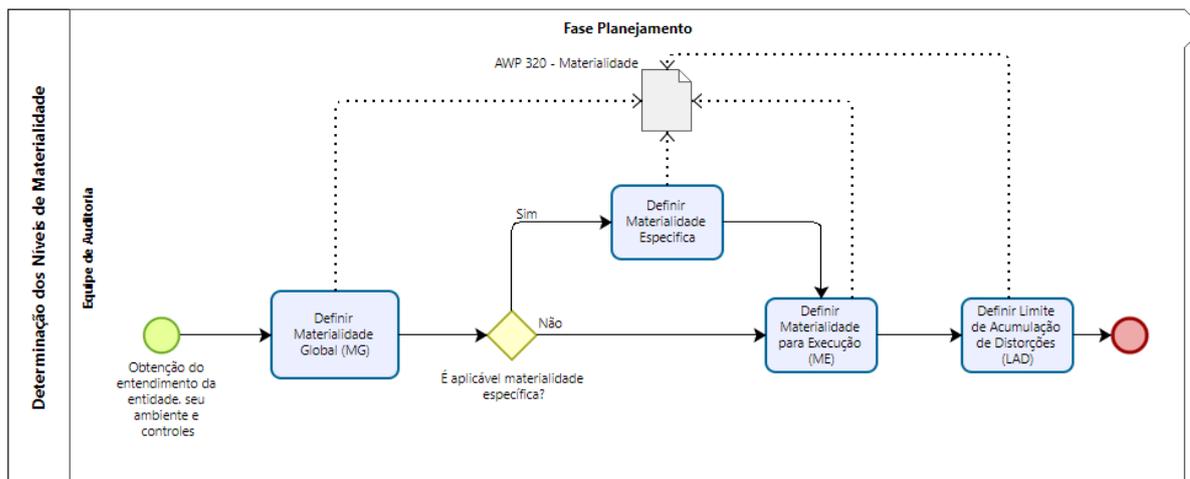
<b>PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO (POP)</b>	
<b>NOME DO SUBPROCESSO:</b> Determinação dos Níveis de materialidade	<b>VERSÃO:</b> 1.0
<b>NORMAS APLICÁVEIS:</b> ISSAI 2320, ISA 320 –Materialidade no Planejamento e a Execução da Auditoria.  ISSAI 2450, ISA 450 – Avaliação das Distorções identificadas durante a Auditoria  Manual de Auditoria Financeira do TCU.	
<b>LISTA DE SIGLAS:</b>  ISA <i>Internacional Standard on Auditing</i> (Normas internacionais de Auditoria) ISSAI <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores) LAD Limite para Acumulação de Distorções ME Materialidade para Execução MG Materialidade Global TCU Tribunal de Contas da União	
<b>PARÂMETROS PARA MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL:</b> - Entrega do Resultado do Processo com a elaboração do artefato envolvido; - Tempo de execução: 5 (cinco) dias	
<b>ATORES ENVOLVIDOS:</b> Equipe de auditoria	<b>ARTEFATOS ENVOLVIDOS:</b> AWP320 - Materialidade
<b>RESULTADO DO PROCESSO:</b> AWP320-Materialidade, com a definição da Materialidade Global, da Materialidade para Execução, do Limite de Acumulação de Distorções e da Materialidade Especifica (se aplicável).	
<b>PROCEDIMENTOS:</b>  <b>Surge a demanda para o início do subprocesso</b> Após a obtenção do entendimento da entidade, seu ambiente e controles pela equipe de auditoria, inicia-se a determinação dos níveis de materialidade  <b>1. A equipe de auditoria define a Materialidade Global (MG)</b> A Materialidade Global também é denominada Materialidade no Planejamento. Este procedimento deverá ser documentado no AWP320-Materialidade. 1.1 A equipe de auditoria avalia se seria aplicável a materialidade específica. 1.2 É aplicável materialidade específica? 1.2.1 SIM: A equipe de auditoria define a Materialidade Específica. Após, segue para a atividade 3. Este procedimento deverá ser documentado no AWP320- Materialidade 1.2.2 NÃO: o subprocesso segue para a atividade 3.  <b>2. A equipe de auditoria define a Materialidade para Execução (ME)</b> Esta atividade será documentada no AWP320-Materialidade.	



**3. A equipe de auditoria define o Limite para Acumulação de Distorções (LAD)**  
Este procedimento deverá ser documentado no AWP320-Materialidade.

**4. Fim do subprocesso.**

**DIAGRAMA DO PROCESSO:**



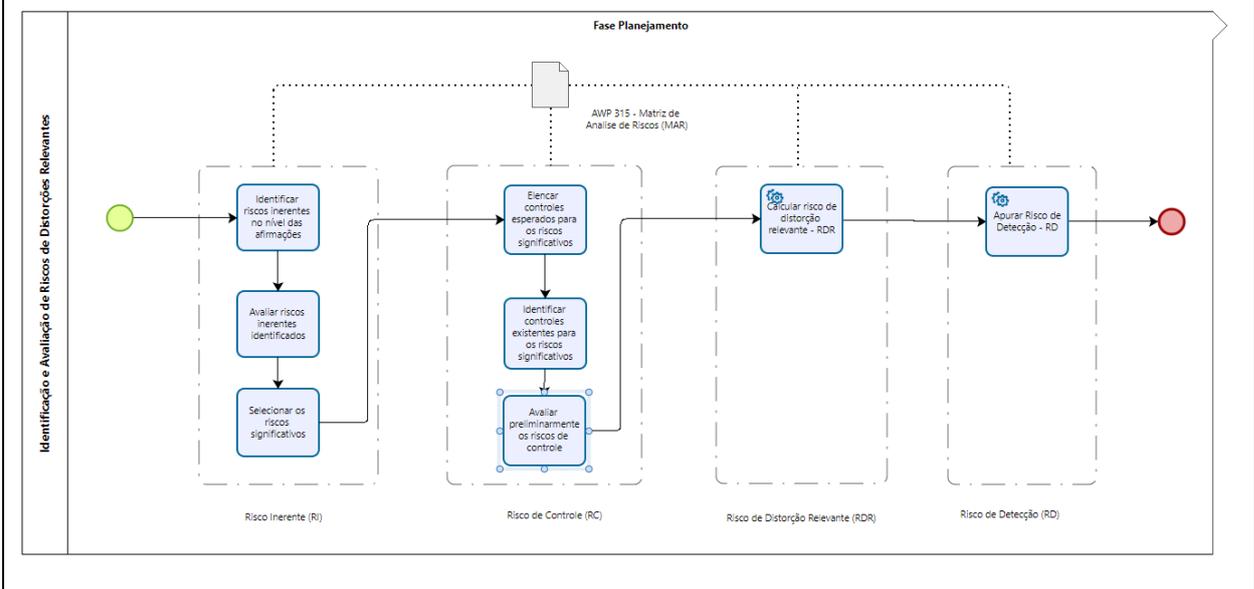


<b>PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO (POP)</b>	
<b>NOME DO SUBPROCESSO:</b> Identificação e Avaliação de Riscos de Distorção Relevante	<b>VERSÃO:</b> 1.0
<b>NORMAS APLICÁVEIS:</b>  ISSAI 2315, ISA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente  Manual de Auditoria Financeira do TCU.	
<b>LISTA DE SIGLAS:</b>  ISA <i>Internacional Standard on Auditing</i> (Normas internacionais de Auditoria) ISSAI <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores) MAR Matriz de Análise de Riscos RI Risco Inerente RC Risco de Controle RD Risco de Detecção RDR Risco de Distorção Relevante TCU Tribunal de Contas da União	
<b>PARÂMETROS PARA MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL:</b> - Entrega do Resultado do Processo com a elaboração dos artefatos envolvidos; - Tempo de execução: 15 (quinze) dias	
<b>ATORES ENVOLVIDOS:</b> Equipe de auditoria	<b>ARTEFATOS ENVOLVIDOS:</b> AWP315 – Matriz de Análise de Riscos (MAR)
<b>RESULTADO DO PROCESSO:</b> Identificação e avaliação do RI, seleção dos riscos significativos, identificar e avaliar os RC, cálculo do RDR e apuração do RD.	
<b>PROCEDIMENTOS:</b>  <b>Surge a demanda para o início do subprocesso</b> Após a definição de contas significativas, identificar os processos de trabalho e os ciclos contábeis da entidade auditada, inicia-se a identificação e avaliação dos riscos de distorções relevantes.  <ol style="list-style-type: none"><li>1. <b>A equipe de auditoria identifica os Riscos Inerentes no nível das afirmações</b></li><li>2. <b>A equipe de auditoria avalia os Riscos Inerentes identificados</b></li><li>3. <b>A equipe de auditoria seleciona os riscos significativos</b></li><li>4. <b>A equipe de auditoria elenca os controles esperados para os riscos significativos</b></li></ol>	



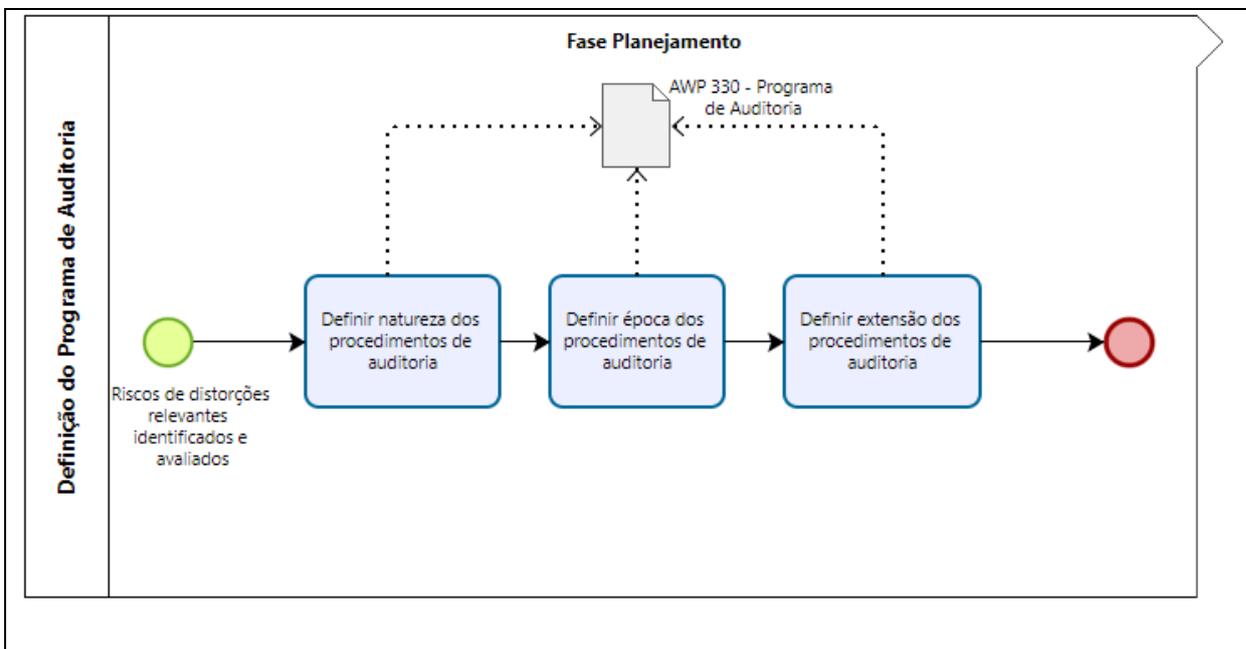
5. A equipe de auditoria identifica os controles existentes para os riscos significativos
6. A equipe de auditoria avalia preliminarmente os Riscos de Controle
7. A equipe de auditoria calcula o Risco de Distorção Relevante (RDR)
8. A equipe de auditoria apura o Risco de Detecção (RD)
9. Fim do subprocesso.

**DIAGRAMA DO PROCESSO:**





<b>PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO (POP)</b>	
<b>NOME DO SUBPROCESSO:</b> Definição do Programa de Auditoria	<b>VERSÃO:</b> 1.0
<p><b>NORMAS APLICÁVEIS:</b> ISSAI 2300, ISA 300 – Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis.</p> <p>ISSAI 2330, ISA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.</p> <p>Manual de Auditoria Financeira do TCU.</p>	
<p><b>LISTA DE SIGLAS:</b></p> <p>AWP <i>Audit Working Paper</i> (Papéis de trabalho/ documentação de auditoria) ISA <i>Internacional Standard on Auditing</i> (Normas internacionais de Auditoria) ISSAI <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores) TCU Tribunal de Contas da União</p>	
<p><b>PARÂMETROS PARA MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL:</b> - Entrega do Resultado do Processo com a elaboração do artefato envolvido; - Tempo de execução: 10 (dez) dias</p>	
<b>ATORES ENVOLVIDOS:</b> Equipe de auditoria	<b>ARTEFATOS ENVOLVIDOS:</b> AWP330 – Programa de Auditoria
<b>RESULTADO DO PROCESSO:</b> Definição do Programa de Auditoria, materializado no AWP330-Programa de Auditoria	
<p><b>PROCEDIMENTOS:</b></p> <p><b>Surge a demanda para o início do subprocesso</b> Após a identificação e avaliação dos riscos de distorções relevantes inicia-se a definição do Programa de Auditoria, também chamado de Plano de Auditoria.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li><b>1. A equipe de auditoria define a natureza dos procedimentos de auditoria.</b> Este procedimento deverá ser documentado no AWP330-Programa de Auditoria.</li> <li><b>2. A equipe de auditoria define a época dos procedimentos de auditoria.</b> Este procedimento deverá ser documentado no AWP330-Programa de Auditoria.</li> <li><b>3. A equipe de auditoria define a extensão dos procedimentos de auditoria.</b> Este procedimento deverá ser documentado no AWP330-Programa de Auditoria.</li> <li><b>4. Fim do subprocesso.</b></li> </ol>	
<b>DIAGRAMA DO PROCESSO:</b>	





<b>PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO (POP)</b>	
<b>NOME PROCESSO:</b> Execução dos procedimentos adicionais de auditoria	<b>VERSÃO:</b> 1.0
<p><b>NORMAS APLICÁVEIS:</b>            ISSAI 2330, ISA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.             ISSAI 2500, ISA 500 – Evidência de Auditoria             ISSAI 2520, ISA 520 – Procedimentos Analíticos             ISSAI 2530, ISA 530 – Amostragem em Auditoria             Manual de Auditoria Financeira do TCU.</p>	
<p><b>LISTA DE SIGLAS:</b></p> <p>AWP      <i>Audit Working Paper</i> (Papéis de trabalho/ documentação de auditoria)            ISA      <i>Internacional Standard on Auditing</i> (Normas internacionais de Auditoria)            ISSAI    <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores)             MUS      <i>Monetary Unit Sampling</i>            TCU      Tribunal de Contas da União</p>	
<p><b>PARÂMETROS PARA MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL:</b>            - Entrega do Resultado do Processo com a elaboração dos artefatos envolvidos;            - Tempo de execução: 5 (cinco) meses</p>	
<p><b>ATORES ENVOLVIDOS:</b>            Equipe de auditoria</p>	<p><b>ARTEFATOS ENVOLVIDOS:</b>            AWP530.1-Amostra teste de controle;            AWP500.1-Contratos;            AWP500-Inspeção;            AWP530.3-Amostra clássica variáveis            AWP530.2-Amostra teste de detalhes</p>
<p><b>RESULTADO DO PROCESSO:</b> Execução de testes de controles, testes substantivos, testes de detalhes e procedimentos analíticos: AWP530.1-Amostra teste de controle; AWP500.1-Contratos; AWP500-Inspeção; AWP530.3-Amostra clássica variáveis; AWP530.2-Amostra teste de detalhes.</p>	
<p><b>PROCEDIMENTOS:</b></p> <p><b>Surge a demanda para o início do processo</b></p> <p>1. <b>A equipe de auditoria verifica a abordagem definida no programa de auditoria</b>            1.1 Se a abordagem for combinada a equipe de auditoria define a amostra aleatória (por atributos). Esta atividade será materializada no AWP530.1-Amostra Teste de Controle</p>	



- 1.2 Se a abordagem for puramente substantiva, a equipe de auditoria checa a extensão dos procedimentos definidos no programa

**2. A equipe de auditoria realiza testes de controle (avaliação por atributos)**

Esta atividade só será realizada se a abordagem definida no Programa de Auditoria for combinada. Esta atividade utilizará a AWP530.1-Amostra Teste de Controle e será materializada no AWP500.1-Contratos.

**3. A equipe de auditoria avalia a efetividade operacional dos controles e confirma a avaliação preliminar dos controles.**

Esta atividade só será realizada se a abordagem definida no Programa de Auditoria for combinada. Será materializada no AWP500.1-Contratos.

3.1 Confirma a avaliação preliminar dos controles?

3.1.1 SIM: A equipe de auditoria checa a extensão dos procedimentos definidos no programa.

3.1.2 NÃO: A equipe de auditoria reavalia os riscos de controles definidos preliminarmente.

**4. A equipe de auditoria replaneja a extensão dos testes substantivos**

Esta atividade só será realizada se não for confirmada a avaliação preliminar dos controles e após a reavaliação dos riscos de controles definidos preliminarmente.

**5. A equipe de auditoria checa a extensão dos procedimentos definidos no Programa**

5.1 Preciso selecionar itens?

5.1.1 SIM: A equipe de auditoria verifica o tipo de seleção de itens no Programa.

5.1.2 NÃO: A equipe de auditoria realiza procedimentos analíticos, materializados no AWP520-Procedimentos analíticos

**6. A equipe verifica o tipo de seleção de itens definido no Programa**

6.1 Se for seleção de itens direcionada: A equipe de auditoria selecionará itens específicos. Esta atividade será materializada no AWP500-Inspeção

6.2 Se for seleção de itens amostral (clássica de variáveis): A equipe de auditoria definirá amostra por clássica de variáveis. Esta atividade será materializada no AWP500.3-Amostra clássica variáveis

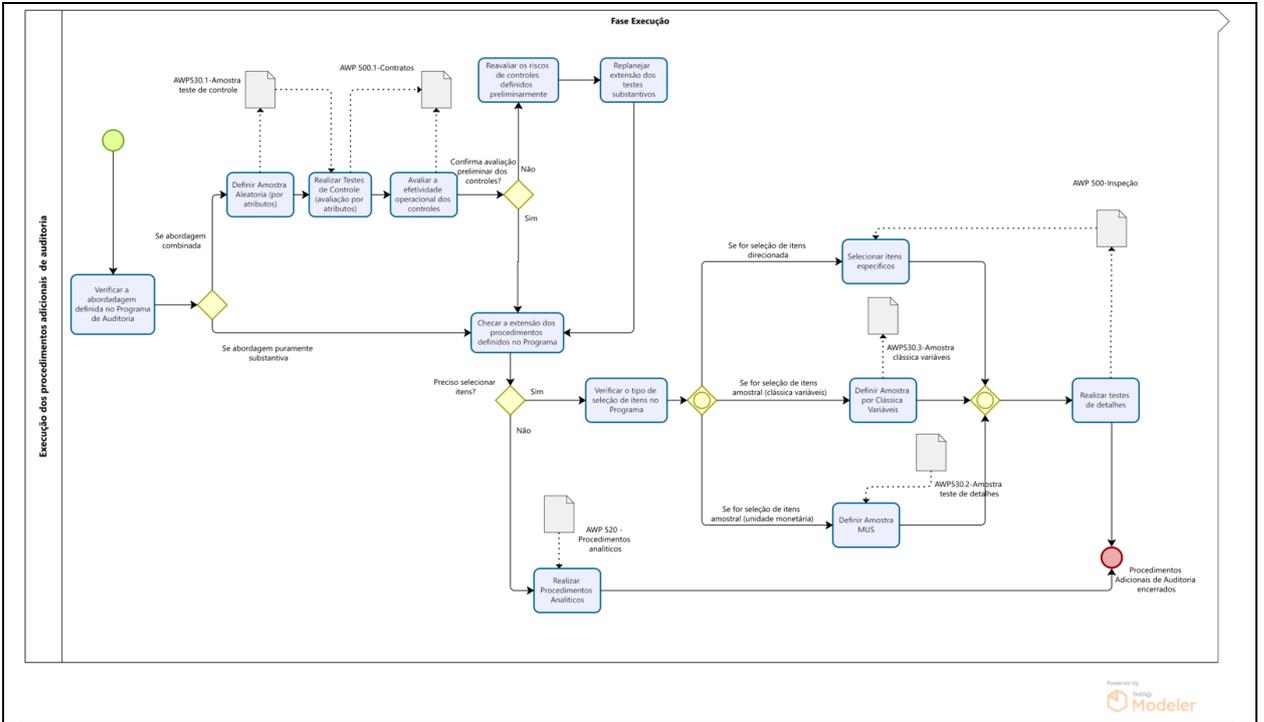
6.3 Se for seleção de itens amostral (unidade monetária): A equipe de auditoria definirá amostra MUS. Esta atividade será materializada no AWP500.2-Amostra teste de detalhes

**7. Após qualquer um dos procedimentos realizados, referentes a seleção dos itens, a equipe de auditoria realiza testes de detalhes.**

Esta atividade será materializada no AWP500-Inspeção

**8. Fim do processo com procedimentos adicionais de auditoria encerrados.**

**DIAGRAMA DO PROCESSO:**



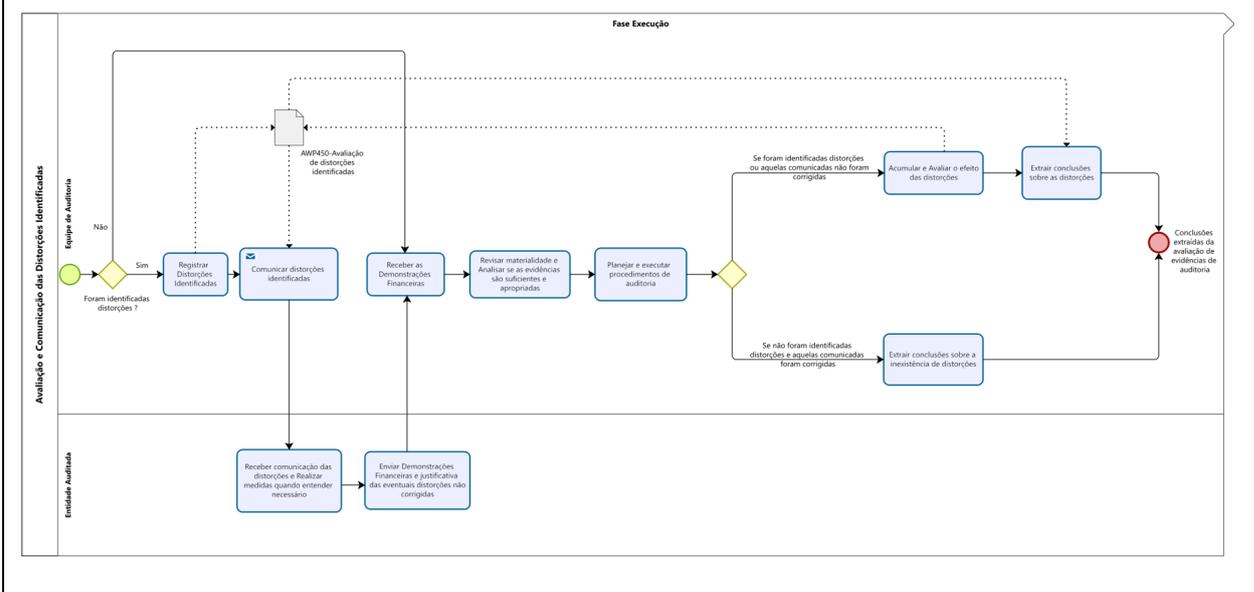


<b>PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO (POP)</b>	
<b>NOME PROCESSO:</b> Avaliação e comunicação das distorções identificadas	<b>VERSÃO:</b> 1.0
<p><b>NORMAS APLICÁVEIS:</b> ISSAI 2450, ISA 450 – Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria</p> <p>ISSAI 2700, ISA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis</p> <p>Manual de Auditoria Financeira do TCU.</p>	
<p><b>LISTA DE SIGLAS:</b></p> <p>AWP      <i>Audit Working Paper</i> (Papéis de trabalho/ documentação de auditoria) ISA      <i>Internacional Standard on Auditing</i> (Normas internacionais de Auditoria) ISSAI    <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores) TCU      Tribunal de Contas da União</p>	
<p><b>PARÂMETROS PARA MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL:</b> - Entrega do Resultado do Processo com a elaboração do artefato envolvido; - Tempo de execução: 2 (dois) meses</p>	
<p><b>ATORES ENVOLVIDOS:</b> Equipe de auditoria Entidade Auditada</p>	<p><b>ARTEFATOS ENVOLVIDOS:</b> AWP450-Avaliação de distorções identificadas</p>
<p><b>RESULTADO DO PROCESSO:</b> Registro das distorções identificadas (caso existam), recebimento das Demonstrações Financeiras, comunicação tempestiva das distorções identificadas à Entidade Auditada, revisão da materialidade, análise se as evidências são suficientes e apropriadas, conclusões sobre a existência ou inexistência de distorções, AWP450-Avaliação de distorções identificadas.</p>	
<p><b>PROCEDIMENTOS:</b></p> <p><b>Surge a demanda para o início do processo</b></p> <p><b>1. A equipe de auditoria verifica se foram identificadas distorções</b></p> <p>1.1 Foram identificadas distorções?</p> <p>1.1.1 SIM: A equipe registra as distorções identificadas, com a elaboração do AWP 450-Avaliação de Distorções Identificadas.</p> <p>1.1.2 NÃO: A equipe de auditoria recebe as Demonstrações Financeiras da Entidade Auditada</p> <p><b>2. A equipe de auditoria comunica as distorções identificadas à Entidade Auditada</b></p> <p>Esta atividade só ocorrerá se a equipe de auditoria tiver identificado alguma distorção ao realizar os procedimentos adicionais de auditoria e as informações serão registradas no AWP450-Avaliação de distorções identificadas</p>	



3. **A Entidade Auditada recebe a comunicação das distorções e realiza medidas quando entender necessário**
4. **A Entidade Auditada envia Demonstrações Financeiras e justificativa das eventuais distorções não corrigidas**
5. **A equipe de auditoria revisa a materialidade e analisa se as evidências são suficientes e apropriadas**
6. **A equipe de auditoria planeja e executa novos procedimentos de auditoria**
  - 6.1 Se foram identificadas distorções ou aquelas comunicadas não foram corrigidas: A equipe de auditoria acumula e avalia o efeito das distorções. Esta atividade será materializada no AWP450-Avaliação de distorções identificadas
  - 6.2 Se não foram identificadas distorções e aquelas comunicadas foram corrigidas: A equipe de auditoria extrai conclusões sobre a inexistência de distorções e segue para o fim do processo
7. **A equipe de auditoria extrai conclusões sobre as distorções**  
As conclusões devem ser registradas no AWP450-Avaliação de distorções identificadas
8. **Fim do processo com conclusões extraídas da avaliação de evidências de auditoria**

**DIAGRAMA DO PROCESSO:**





<b>PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO (POP)</b>	
<b>NOME PROCESSO:</b> Formação de opinião e Emissão de Relatório	<b>VERSÃO:</b> 1.0
<p><b>NORMAS APLICÁVEIS:</b>            ISSAI 2580, ISA 580 – Representações Formais</p> <p>ISSAI 2700, ISA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis</p> <p>ISSAI 2701, ISA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente.</p> <p>ISSAI 2705, ISA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente</p> <p>ISSAI 2706, ISA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente</p> <p>ISSAI 2720, ISA 720 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações</p> <p>ISSAI 2800, ISA 800 - Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais</p> <p>Manual de Auditoria Financeira do TCU.</p>	
<p><b>LISTA DE SIGLAS:</b></p> <p>AWP      <i>Audit Working Paper</i> (Papéis de trabalho/ documentação de auditoria)            ISA      <i>Internacional Standard on Auditing</i> (Normas internacionais de Auditoria)            ISSAI    <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i> (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores)            TCE/MS    Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul            TCU      Tribunal de Contas da União</p>	
<p><b>PARÂMETROS PARA MEDIÇÃO DO DESEMPENHO GERENCIAL:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Entrega do Resultado do Processo com a elaboração dos artefatos envolvidos;</li> <li>- Tempo de execução: 1 (um) mês;</li> <li>- Cumprimento do prazo estabelecido entre a Equipe de Auditoria, Entidade Auditada e Organismo Financiador para a entrega do Relatório Final.</li> </ul>	
<p><b>ATORES ENVOLVIDOS:</b>            Equipe de auditoria            Entidade Auditada            Órgão financiador            Presidência do TCE/MS            Secretaria de Controle Externo TCE/MS</p>	<p><b>ARTEFATOS ENVOLVIDOS:</b>            AWP450-Avaliação de Distorções identificadas;            Relatório Preliminar            Relatório Final</p>



**RESULTADO DO PROCESSO:** Formação de opinião da equipe de auditoria, elaboração do Relatório Preliminar, recebimento das manifestações da Entidade Auditada quanto o Relatório Preliminar, recebimento da Carta de Representação, emissão do Relatório Final.

**PROCEDIMENTOS:**

**Surge a demanda para o início do processo**

Após as conclusões extraídas da avaliação de evidências de auditoria, inicia-se este processo de formação de opinião e emissão de relatório

**1. A equipe de auditoria forma sua opinião**

A equipe de auditoria utilizará como base as informações constantes no AWP450-Avaliação de Distorções Identificadas

**2. A equipe de auditoria elabora o Relatório Preliminar**

**3. A equipe de auditoria envia o Relatório Preliminar para manifestação da entidade auditada**

**4. A entidade auditada recebe e analisa o relatório preliminar**

**5. A entidade auditada envia Carta de Representação e emite manifestação quanto o Relatório Preliminar**

**6. A equipe de auditoria analisa manifestação da entidade auditada, elabora Relatório Final e recebe Carta de Representação**

**7. A equipe de auditoria envia Relatório Final à Secretaria de Controle Externo do TCE/MS**

**8. A Secretaria de Controle Externo do TCE/MS conhece do Relatório Final e encaminha à Presidência do TCE/MS**

**9. A Presidência do TCE/MS conhece do Relatório Final e encaminha para a Entidade Auditada**

**10. A Entidade Auditada conhece do Relatório Final e encaminha para o Órgão Financiador**

**11. O Órgão Financiador recebe e conhece do Relatório Final de Auditoria**

**12. Fim do processo**

**DIAGRAMA DO PROCESSO:**

