



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



FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL - UFMS
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS - ESAN
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - PROFIAP

KEYLA BORGES TORMENA

Controle externo de atos de pessoal:

Mapeamento dos processos de auditoria da folha de pagamento dos órgãos jurisdicionados do
TCE-MS

CAMPO GRANDE - MS

2023

KEYLA BORGES TORMENA

Controle externo de atos de pessoal:

Mapeamento dos processos de auditoria da folha de pagamento dos órgãos jurisdicionados do TCE-MS

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (Profiap), oferecido pela Escola de Administração e Negócios (ESAN) da Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Administração Pública, área de concentração: Ciências Sociais Aplicadas.

Orientador: Prof. Dr. Arthur Caldeira Sanches

CAMPO GRANDE - MS

2023

KEYLA BORGES TORMENA

Controle externo de atos de pessoal: Mapeamento dos processos de auditoria da folha de pagamento dos órgãos jurisdicionados do TCE-MS

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional – PROFIAP – realizado pela Escola de Administração e Negócios da Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, como requisito à obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Arthur Caldeira Sanches
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
(Presidente)

Prof^a. Dr^a. Caroline Foschaches Quevedo
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
(Membro titular externo)

Prof. Dr. Fernando Thiago
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
(Membro titular interno)

Prof. Dr. Juocerlee Tavares Guadalupe de Lima
Universidade Federal de Rondônia
(Membro titular externo – Rede Profiap)

Campo Grande (MS), 29 de setembro de 2023

Dedico o presente trabalho de conclusão de curso aos cidadãos beneficiários dos serviços públicos a serem ofertados com qualidade pela administração pública como resultado da correta aplicação dos recursos;

Dedico-o também aos gestores que assumem seu papel com responsabilidade, comprometidos e cientes da realidade e dos desafios da administração pública;

E aos servidores que se esforçam em prol da realização da missão institucional dos Tribunais de Contas, de contribuir para o aperfeiçoamento da Administração Pública em benefício da sociedade.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus e especialmente à minha família que ao longo dos meus dias e etapas de aprendizado me permitiu acreditar que o conhecimento é uma busca importante na construção do ser e da cidadania. Ao meu marido agradeço pelo apoio diário e por me incentivar a vencer desafios.

Agradeço aos professores do mestrado profissional em administração pública da Escola de Administração e Negócios – Esan da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), aos membros das bancas de qualificação e defesa e, em especial, à dedicação do meu orientador, professor Dr. Arthur Caldeira Sanches, que com sua visão, objetividade e paciência conduziu esse trabalho.

Agradeço à dedicação dos meus colegas de trabalho que prontamente concordaram em participar das entrevistas, que se constituíram em etapa relevante na construção da dissertação, e aos idealizadores do convênio do TCE e UFMS que vislumbraram o Mestrado em Administração Pública como oportunidade de aperfeiçoamento profissional e de contribuição para o papel desempenhado pela Instituição na garantia da efetividade e da adequada gestão dos recursos públicos.

A auditoria não é um fim em si, e sim um elemento indispensável de um sistema regulatório cujo objetivo é revelar desvios das normas e violações dos princípios da legalidade, eficiência, efetividade e economicidade na gestão financeira com a tempestividade necessária para que medidas corretivas possam ter tomadas [...] para prevenir - ou pelo menos dificultar - a ocorrência dessas violações.

Declaração de Lima, 1977. Seção 1. Propósito da auditoria (INTOSAI, 2019)

Resumo

Os Tribunais de Contas, no exercício do controle externo, possuem o papel de fiscalizar os atos da administração pública para comprovação da regularidade dos gastos, do adequado emprego dos recursos públicos e da execução orçamentária em prol dos interesses sociais da população. A auditoria na folha de pagamento dos entes públicos é uma dessas atribuições. A presente dissertação foi desenvolvida por meio de pesquisa do tipo descritiva com abordagem qualitativa para alcançar o objetivo de estruturar o mapeamento das rotinas desenvolvidas nas etapas dos processos de auditoria da folha de pagamento dos entes jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE-MS). Quanto aos meios, houve a escolha pela pesquisa bibliográfica, documental e de campo, com entrevistas em profundidade. Os dados foram tratados de acordo com a análise de conteúdo. Para organização dos temas, o referencial foi dividido em governança pública, controle externo na administração pública e mapeamento de processos. Os autores citados sintetizam a ideia de que as transformações sociais levam à necessidade de melhor padronização de rotinas e controle, o que, por sua vez, se conforma aos modelos de governança estabelecidos pelos entes públicos com foco na eficiência. Como resultado das análises das entrevistas realizadas acerca das atividades de auditoria da folha de pagamento dos órgãos sob a jurisdição do TCE-MS, foram explanadas questões relativas à atuação no controle externo dos gastos de pessoal, a fim de estabelecer como se dão as rotinas de auditoria. São apresentados fluxogramas como produto do mapeamento e identificadas oportunidades de melhoria. A fiscalização da folha de pagamento é avaliada como uma ferramenta de trabalho imprescindível no âmbito do Tribunal de Contas que pode ser aprimorada, por meio de maior padronização e automatização, para que venha a contribuir efetivamente no controle dos gastos de pessoal no âmbito dos órgãos jurisdicionados, também de forma educativa e preventiva. A partir das análises realizadas, foram levantadas oportunidades de melhoria a serem incluídas em um plano de ação elaborado com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento das ações de controle externo voltadas à fiscalização da folha de pagamento. Espera-se que a presente análise sobre os processos organizacionais de fiscalização da folha de pagamento, sob a perspectiva do mapeamento de processos, contribua para a melhoria das ações de controle externo, em consonância com a missão do TCE-MS de garantir a efetividade e a transparência da administração pública e promover a integridade e a *accountability* como fundamentos da gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade.

Palavras-chave: Governança pública; administração pública; controle externo; auditoria; mapeamento de processos.

Abstract

The Courts of Auditors, in the exercise of external control, have the role of supervising the acts of the public administration to prove the regularity of expenses, the adequate use of public resources and budget execution in favor of the social interests of the population. Auditing the payroll of public entities is one of these attributions. This dissertation was developed through descriptive research with a qualitative approach to achieve the objective of structuring the mapping of routines developed in the stages of the audit processes of the payroll of the jurisdictional entities of the Court of Justice State of Mato Grosso do Sul (TCE-MS). As for the means, there was the choice for bibliographical, documental and field research, with in-depth interviews. Data were treated according to content analysis. To organize the themes, the referential was divided into public governance, external control in public administration and process mapping. The cited authors synthesize the idea that social transformations lead to the need for better standardization of routines and control, which, in turn, conforms to the governance models established by public entities with a focus on efficiency. As a result of the interview analysis about the audit activities of the payroll of the agencies under the jurisdiction of the TCE-MS, were explained issues related to the performance in external control of personnel expenses, in order to establish how audit routines occur. Flowcharts are presented as a mapping product and opportunities for improvement are identified. The inspection of the payroll is evaluated as an essential work tool within the Court of Auditors that can be improved, through greater standardization and automation, to effectively contribute to the control of personnel expenses within the public institutions, also in an educational and preventive way. From the analyzes carried out, measures were identified to be included in an action plan designed to contribute to the improvement of external control actions aimed at the inspection of the payroll. It is expected that the present analysis on the organizational processes of payroll inspection, from the perspective of process mapping, contribute to the improvement of external control actions, in line with the mission of the TCE-MS to ensure the effectiveness and transparency of public administration and to promote integrity and Accountability as foundations of the management of public resources for the benefit of society.

Keywords: *Public governance; public administration; external control; audit; process mapping.*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Mapa estratégico do TCE-MS para o biênio 2021-2025	50
Figura 2 – Organograma funcional das divisões de fiscalização.....	51
Figura 3 – Organograma funcional da DFAPP	52
Figura 4 – Etapas do planejamento das fiscalizações.....	57
Figura 5 – Etapas da execução das fiscalizações na modalidade auditoria realizadas <i>in loco</i> ..	58
Figura 6 – Origem dos processos de auditoria	61
Figura 7 – Detalhamento das macroetapas dos processos de auditoria.....	62
Figura 8 – Etapas da auditoria da folha de pagamento.....	64
Figura 9 – Sequência da auditoria da folha de pagamento	66
Figura 10 – Plano de aperfeiçoamento das ações de auditoria da folha de pagamento.....	86

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Os três principais tipos de ferramentas de mapeamento.....	35
Quadro 2 – Relação de documentos institucionais analisados	40
Quadro 3 – Símbolos mais utilizados na construção do fluxograma de produção.....	45
Quadro 4 – Símbolos utilizados na construção do fluxograma conforme a notação BPMN ...	46
Quadro 5 – Exemplos dos principais símbolos utilizados na construção do fluxograma	46
Quadro 6 – Normas e manuais de auditoria aprovados pelo TCE-MS	54
Quadro 7 – Modalidades de fiscalizações previstas pelo TCE-MS	54
Quadro 8 – Partes da fiscalização.....	55
Quadro 9 – Etapas do planejamento, conforme as Normas de Fiscalização do TCE-MS	56
Quadro 10 – Etapas sequenciais da execução da fiscalização.....	57
Quadro 11 – Etapas da auditoria da folha de pagamento	63
Quadro 12 – Sequência e setores envolvidos na auditoria da folha de pagamento	65
Quadro 13 – Ferramentas de auditoria	69
Quadro 14 – Resultados esperados com a auditoria da folha de pagamento.....	72
Quadro 15 – Sugestões de melhoria	80
Quadro 16 – Dados verificados pelo Sistema e-Pessoal do TCU.....	81
Quadro 17 – Pontos de controle para as auditorias em folha de pagamento	84
Quadro 18 – Fiscalizações na folha de pagamento realizadas no período de 2019 a 2023.....	85

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Familiaridade dos entrevistados com a auditoria em folha de pagamento	60
Tabela 2 – Consulta de remessa dos arquivos eletrônicos da folha de pagamento	82

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ACE** - Auditor Estadual de Controle Externo
- ATRICON** - Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
- BPM** - *Business Process Management* [Gerenciamento de Processos de Negócios]
- BPMN** - Modelo e Notação de Processo de Negócios
- CF** - Constituição Federal
- DFAPP** - Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência
- DOETC/MS** – Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul
- EFS** - Entidade Fiscalizadora Superior
- ERP** - *Enterprise Resource Planning*
- GAO** - *Government Accountability Office*
- IRB** - Instituto Rui Barbosa
- IFAC** - *International Federation of Accountants* [Federação Internacional de Contadores]
- INTOSAI** - *International Organization of Supreme Audit Institutions* [Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores]
- ISC** - Instituição Superior de Controle
- LRF** - Lei de Responsabilidade Fiscal
- MMD-QATC** - Marco de Medição do Desempenho e do Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas da Atricon
- NAO** - *National Audit Office* [Escritório Nacional de Auditoria]
- NBASP** - Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
- OCDE** - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- PAF** - Plano Anual de Fiscalização
- PVPM** - Mapeamento do Processo de Valor Público
- RITCE-MS** - Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul
- RPPS** - Regime Próprio de Previdência Social
- SAI** - *Supreme Audit Institutions* [Instituições Superiores de Auditoria]
- SICAP** - Sistema Informatizado de Controle de Atos de Pessoal
- STF** - Supremo Tribunal Federal
- TCE-MS** - Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul
- TCs** - Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios
- TCU** - Tribunal de Contas da União
- TI** - Tecnologia da Informação
- TQM** - Gestão da Qualidade Total

SUMÁRIO

1	Introdução.....	12
1.1	Objetivos da pesquisa.....	15
1.1.1	Objetivo geral.....	15
1.1.2	Objetivos específicos.....	15
1.2	Justificativa e problema da pesquisa.....	15
1.3	Estrutura da pesquisa.....	17
2	Referencial teórico-normativo.....	18
2.1	Governança pública.....	19
2.2	O Controle externo da administração pública.....	23
2.2.1	Marcos do controle externo das contas públicas no contexto mundial.....	25
2.2.2	Origem dos Tribunais de Contas no Brasil.....	29
2.3	Mapeamento de processos.....	32
3	Procedimentos metodológicos.....	37
3.1	Definições e características metodológicas.....	37
3.1.1	Tipo de pesquisa: exploratória e descritiva.....	37
3.1.2	Abordagem da pesquisa: qualitativa.....	38
3.1.3	Técnicas de pesquisa.....	39
3.2	Procedimentos de coleta de dados.....	39
3.2.1	Pesquisa bibliográfica.....	40
3.2.2	Pesquisa documental.....	40
3.2.3	Entrevista em profundidade.....	42
3.2.3.1	Universo e amostra da pesquisa.....	42
3.3	Procedimentos de tratamento de dados.....	43
3.3.1	Fluxograma.....	44
4	Resultados, análise e discussão.....	48
4.1	Estrutura do TCE-MS.....	48
4.1.1	Estrutura da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência.....	51
4.2	Normas de fiscalização do TCE-MS.....	53
4.3	Auditoria da folha de pagamento.....	58
4.3.1	Etapas e sequência da auditoria da folha de pagamento.....	60
4.3.2	Agentes envolvidos no processo de auditoria da folha de pagamento.....	67
4.3.3	Ferramentas utilizadas na auditoria de folha de pagamento.....	69
4.3.4	Resultados da auditoria da folha de pagamento.....	71
4.3.5	Benefícios para a administração pública e para a sociedade.....	72
4.3.6	Eficiência da auditoria da folha de pagamento.....	77
5	Recomendações / Plano de ação.....	80
5.1	Sugestões de melhoria.....	80
5.2	Plano de ação.....	83
6	Considerações finais.....	88
	Referências.....	91
	Apêndice A - Guia para entrevista em profundidade.....	103
	Apêndice B - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).....	104
	Anexo A – Produto Técnico-Tecnológico.....	105

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo introdutório busca contextualizar o cenário das transformações no âmbito da administração pública e o arcabouço legal que motivam e exigem o aperfeiçoamento da gestão em busca de qualidade e resultados em atenção às demandas da sociedade. Nesse sentido, apresenta o papel dos Tribunais de Contas no exercício do controle externo, que se realiza na fiscalização do uso dos recursos públicos. O tópico justifica o enfoque da pesquisa nas atividades de auditoria voltadas à fiscalização da folha de pagamento, dado o impacto desse gasto no orçamento dos entes públicos, e a escolha do mapeamento de processos, considerando que a padronização das rotinas pode contribuir para o fortalecimento das ações de controle externo.

A introdução apresenta ainda a questão de pesquisa e os objetivos estabelecidos para respondê-la, além da estrutura em que foram desenvolvidos os tópicos teóricos e resultados do estudo com a finalidade de convergir no desenho dos fluxos de trabalho, elaborados para se compreender detalhadamente as etapas e os fluxos dos processos de auditoria da folha de pagamento dos órgãos públicos sob a jurisdição do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE-MS).

Como parte da organização político-administrativa brasileira, os Tribunais de Contas foram designados na Constituição Federal, conforme os artigos 70 e 71, como os órgãos auxiliares do legislativo na realização do controle externo das entidades da administração direta e indireta. Esse papel abrange rotinas de fiscalização dos atos da administração pública para comprovação da regularidade dos gastos, do adequado emprego dos recursos públicos e da execução orçamentária pelos titulares da prestação de serviços voltados ao atendimento dos interesses sociais da população (BRASIL, 1988).

Para prestação dos serviços públicos, os gestores devem realizar os gastos de acordo com os limites fixados na legislação. O artigo primeiro da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, estabelece a ação planejada e transparente como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal por meio da qual se previnem riscos e são corrigidos os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (BRASIL, 2000).

As disposições legais são o parâmetro para o controle externo do qual se encarregam as cortes de contas como compromisso constitucional na fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (BRASIL, 1988). Diante dessa responsabilidade e dos princípios expressos no artigo 37 da Constituição Federal, quais sejam, legalidade,

impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, o Tribunal de Contas deve atuar para alcançar melhores resultados no desempenho de suas atribuições. A busca de concretização dessas diretrizes, por sua vez, também se reflete na melhoria da gestão dos órgãos fiscalizados (BRASIL, 1988).

Ao exercer seu papel de controle externo, os tribunais de contas contribuem para que os entes estatais, responsáveis por oferecer os serviços públicos diretamente aos cidadãos, adotem boas práticas de governança. Dessa forma, o aperfeiçoamento da gestão também vai resultar na melhoria da qualidade das políticas públicas, por meio de maior transparência da administração pública, integridade e *accountability* como fundamento da gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade (MATO GROSSO DO SUL, 2021a).

Acerca da definição dessa expressão, Pinho e Sacramento (2009) esclarecem que, embora não exista um termo único em português, *accountability* transmite a ideia de responsabilização pessoal pelos atos praticados e disposição para a prestação de contas, tanto na esfera pública quanto privada. Seria a responsabilidade, obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas em conformidade com os parâmetros legais.

Melo (2007) complementa a ideia de *accountability* ao retomar os conceitos existentes na literatura para afirmar que se trataria, sobretudo, de um ato de delegação, considerando os incentivos para responsabilizar agentes políticos pelos seus atos e punir desvios. Tal relação, assim, assumiria diferentes formas no presidencialismo e no parlamentarismo, de acordo com as características de cada um desses sistemas de governo.

O'Donnell (1998) diferencia a *accountability* em vertical e horizontal. A vertical assegura nos países democráticos, por exemplo, a participação dos cidadãos nas eleições e na livre expressão de suas reivindicações, enquanto a horizontal, que ele considera frágil, relaciona-se à fiscalização de um órgão ou de um poder pelo outro.

As atividades de controle e fiscalização possuem especificidades, segundo Giacomoni (2021), que o seu exercício pelo poder legislativo necessita do suporte e auxílio técnico especializado delegado pela Constituição Federal aos Tribunais de Contas. O autor resume as principais atividades de fiscalização do Tribunal estabelecidas na Constituição Federal: apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal e concessões de aposentadorias, reformas e pensões, na administração direta e indireta; fiscalizar a aplicação dos recursos; realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades dos três poderes.

A auditoria da folha de pagamento é uma das ações de controle externo dos Tribunais de Contas. As fiscalizações em folha de pagamento, remuneração e planos de cargos têm o fim

de aferir o cumprimento pela administração pública dos limites e vedações legais, inclusive quanto ao teto remuneratório e acúmulos ilegais, expressas na Constituição Federal (BRASIL, 1988) e na Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF (BRASIL, 2000).

A Constituição Federal, em seu artigo 169, estabelece limites para os gastos com pessoal ativo, inativo e pensionistas, que se constituem em despesas obrigatórias. A concessão de vantagem ou aumento da remuneração, criação de cargos, alterações nas carreiras e novas admissões são condicionadas à existência de dotação orçamentária suficiente e à autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 1988). De acordo com o artigo 19 da LRF, os gastos com pessoal dos estados e municípios são limitados a 60% da Receita Corrente Líquida (RCL) e da União, em 50% (BRASIL, 2000). As admissões de pessoal, como as de servidores concursados, temporários e comissionados, representam um dos fatores com impacto nesses gastos.

Lopez e Guedes (2023) analisam, com base nos dados do Atlas do Estado Brasileiro do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), que, de 1985 a 2019, o total de vínculos de trabalho no setor público, nas três esferas, União, estados e municípios, excluindo-se as empresas públicas, aumentou de 4,8 milhões para 10,9 milhões. Os pesquisadores acrescentam que a partir de 2014, no entanto, não houve expansão da força de trabalho na administração pública, o que avaliam como resultado da crise econômica que reduziu gradualmente a disponibilidade orçamentária de estados e municípios.

De forma complementar, pontuam que o poder executivo municipal é onde se concentra a maior parte dos vínculos do funcionalismo público e onde houve a maior expansão no período examinado, de 34% para 62% do total. Segundo os pesquisadores, a taxa de expansão média anual do executivo municipal foi de 4,3%, do estadual de 0,9%, enquanto a do executivo federal foi de apenas 0,2%. Quanto aos tipos de ocupação, descrevem que essa expansão quantitativa no âmbito dos municípios, cerca de metade dos servidores públicos, concentrou-se no núcleo de provimento de bens e serviços do Estado do Bem-Estar Social, ou seja, cargos voltados aos atendimentos de saúde e educação (LOPEZ; GUEDES, 2023).

Na União, no Relatório de Gestão Fiscal (RGF) consolidado de 2020, os gastos com pessoal dos 12 meses anteriores somaram 285 bilhões de reais, equivalentes a 43,76% da Receita Corrente Líquida (BRASIL, 2020b). Já no município de Campo Grande, capital do Estado de Mato Grosso do Sul, o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) do terceiro quadrimestre de 2020 aponta que a despesa total com pessoal, no total de 1,9 bilhão, chegou a 50,39%, sendo o limite máximo para o executivo municipal de 54% (CAMPO GRANDE, 2021). Os números revelam que as crescentes despesas de pessoal em índices próximos ao limite legal podem se

constituir em desafios especialmente para a gestão pública municipal, por serem obrigatórias, contínuas, e impactarem também na prestação do serviço à população.

A análise de dados da folha de pagamento é relevante tanto no planejamento e na execução da auditoria quanto no exame rotineiro dos processos individuais sujeitos a registro, conforme competência constitucional delegada aos Tribunais de Contas, expressa no artigo 71, III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). A auditoria da folha de pagamento dos entes públicos, além de permitir a verificação do cumprimento e a adequação ao teto de gastos, contribui para o monitoramento da evolução dos cargos comissionados e das contratações temporárias.

Diante do exposto, para verificar a viabilidade desta proposta, foi formulada a seguinte questão de pesquisa: Como são compostos os processos de auditoria da folha de pagamento dos órgãos públicos sob a jurisdição do TCE-MS, considerando suas etapas e o fluxo de atividades?

1.1 Objetivos da pesquisa

Como forma de direcionar a pesquisa, foram elaborados os seguintes objetivos, geral e específicos:

1.1.1 Objetivo geral

Estruturar o mapeamento das rotinas desenvolvidas em todas as etapas dos processos de auditoria da folha de pagamento dos órgãos públicos sob a jurisdição do TCE em Mato Grosso do Sul.

1.1.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral, foram elencados os seguintes objetivos específicos:

- Identificar as etapas desenvolvidas, os agentes e as ferramentas utilizadas;
- Esquematizar o fluxo do processo de auditoria das folhas de pagamento;
- Avaliar os procedimentos adotados para análise da folha de pagamento;
- Verificar a padronização dos processos.

1.2 Justificativa e problema da pesquisa

O Tribunal de Contas tem o compromisso de fiscalizar e julgar os atos administrativos dos poderes da União, do Estado e dos municípios e as ações que envolvam a gestão de recursos. Assim como na Constituição Federal, de maneira reflexa, tal determinação também se encontra

expressa no artigo 77, III, da Constituição Estadual e no artigo 21, III, da Lei Complementar n. 160, de 2012, que se constitui na Lei Orgânica do TCE-MS (BRASIL, 1988; MATO GROSSO DO SUL, 1989, 2012).

Para desempenho desse papel e para aperfeiçoamento de sua gestão institucional, o TCE-MS atualizou em 2021, para o exercício de 2021 a 2025, o seu mapa estratégico por meio da Resolução n. 151, de 6 de outubro de 2021. O documento comunica a identidade estratégica institucional, representada pela missão de garantir a efetividade e a transparência da administração pública (MATO GROSSO DO SUL, 2021a).

Com o objetivo de alinhar a sua atuação às metodologias e padrões da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI*) e aos preceitos das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), o TCE-MS também atua em conformidade com normas de auditoria governamental (MATO GROSSO DO SUL, 2021b). Em 2018, o TCE-MS já havia também instituído o seu modelo de governança e apoio à gestão integrada, com a finalidade de implementar soluções de melhoria, reformulação e padronização dos processos e de inovação tecnológica destinados a aumentar a eficiência e a efetividade das ações (MATO GROSSO DO SUL, 2018a).

Com foco no alcance dos resultados definidos no plano estratégico, o novo modelo organizacional da instituição se propôs a avançar na modernização dos processos de trabalho e na celeridade processual. A fiscalização das despesas de pessoal é parte das ações de controle externo e está diretamente ligada aos objetivos estratégicos de atuação do TCE-MS, inserida dentre as atribuições da divisão que fiscaliza os atos de pessoal e previdência, ou seja, os gastos públicos efetivados para pagamento de salários e vantagens aos servidores públicos e dos proventos de aposentadorias e pensões por morte.

Na realização de auditorias, conforme defende o Tribunal de Contas da União (TCU) (BRASIL, 2019), o auditor deve contar com informações adequadas e relevantes para o desempenho do trabalho. É necessário um método estruturado, seguro e sequencial de análise para se compreender o significado dos dados no contexto do processo de fiscalização ou instrução processual. Tais análises podem contribuir para o planejamento da auditoria ou na instrução dos processos e também na identificação de indícios de fraudes.

O estudo apresenta contribuições aos processos organizacionais de fiscalização da folha de pagamento, sob a perspectiva do mapeamento de processos, por meio do uso de fluxogramas para representar, de forma gráfica e detalhada, os resultados das atividades mapeadas. Essa técnica permite conhecer fases e processos das atividades de uma determinada instituição com

a finalidade de alcançar a padronização de rotinas com foco no aperfeiçoamento da gestão e da qualidade, considerando que o mapeamento pode contribuir para melhor visualização das etapas e atividades que envolvem o trabalho de auditoria voltado à fiscalização da folha de pagamento.

Por meio desse desenho do fluxo de atividades desenvolvidas e a partir das considerações extraídas das entrevistas foram propostas melhorias direcionadas ao aperfeiçoamento das atividades de auditoria de controle externo na área de fiscalização dos atos de pessoal e previdência. Espera-se que essas análises colaborem para os objetivos traçados pelo TCE-MS na missão de garantir a efetividade e a transparência da administração pública e promover a integridade e a *accountability* como fundamentos da gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade.

1.3 Estrutura da pesquisa

A presente pesquisa foi organizada em seis tópicos que apresentam a estrutura do estudo. O primeiro traz a introdução, que aborda justificativa, problema e objetivos da pesquisa. No capítulo 2, é apresentada a fundamentação teórica, dividida em tópicos dedicados às abordagens teórico-normativas sobre os subtemas governança pública, controle externo e mapeamento de processos. Nesses subitens do segundo tópico são descritos, com base nos levantamentos bibliográficos, os conceitos das temáticas relacionadas ao tema da pesquisa.

O terceiro capítulo delinea os procedimentos metodológicos definidos para a condução da investigação, detalhando os conceitos utilizados para a construção do fluxograma, ferramenta escolhida para desenho do mapeamento da auditoria da folha de pagamento. O quarto capítulo apresenta resultados, análise e a discussão sobre os aspectos levantados na pesquisa, da análise dos normativos relacionados à fiscalização da folha às informações extraídas a partir das entrevistas, com as sugestões de melhoria levantadas e consolidadas em um plano de ação. Por fim, o último capítulo expõe considerações sobre o desenvolvimento do trabalho e sobre o tema pesquisado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO-NORMATIVO

O planejamento estratégico dos entes públicos destina-se a alcançar objetivos que se traduzam em mais eficiência no cumprimento do papel dessas instituições perante a sociedade. Aguiar, Albuquerque e Medeiros (2011) definem administração pública como o aparato do Estado destinado a executar as políticas públicas formuladas pelo governo. Em sentido formal, é o conjunto de órgãos e entidades que compreendem a estrutura da administração pública destinada à consecução dos objetivos do governo.

É o mesmo conceito já consagrado na obra de Hely Lopes Meirelles (2016), segundo o qual, tal aparelhamento estatal visa o bem comum, ou seja, destina-se à satisfatória prestação dos serviços públicos ou de interesse coletivo. Para o autor, o governo e a administração atuam por meio das entidades ou pessoas jurídicas que o compõem, dos órgãos responsáveis pela tomada de decisão e por meio dos seus agentes, que são as pessoas físicas investidas em cargos e funções e nos limites legais de sua competência executiva definidos na Constituição e nas leis.

DiMaggio e Powell (2005) apontam que as instituições adotam inovações comumente guiadas pelo desejo de melhorar seu desempenho, embora nem sempre esse objetivo seja alcançado. Por outro lado, quando essas estratégias ligadas às novas práticas são normativamente sancionadas, isso também aumenta a probabilidade de sua adoção. Em algumas circunstâncias, a mudança organizacional é uma resposta direta a ordens governamentais (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

As possibilidades de explicar o surgimento e as modificações das práticas organizacionais são temáticas das correntes ligadas ao chamado neoinstitucionalismo, na visão de Hall e Taylor (2003). Segundo os autores, há várias correntes que tratam, por ângulos diferentes, do papel desempenhado pelas organizações na determinação de resultados sociais e políticos. Eles destacam três métodos de análise, com enfoque no institucionalismo histórico, no institucionalismo da escolha racional e no institucionalismo sociológico.

Carvalho, Vieira e Silva (2012) definem que, na visão dos institucionalistas, a sociedade burocrática na modernidade é responsável pela transformação gradual das instituições sociais, políticas e econômicas. Os autores, ao analisarem as origens da teoria institucional, destacam as vertentes política, econômica e sociológica.

No aspecto político, eles explicam que o crescente protagonismo das instituições, que se tornaram mais complexas e eficazes e também passaram a ter poder, está na origem do interesse da perspectiva institucional na ciência política. Sob viés econômico, a governança se

apoia na definição de arranjos institucionais entre unidades econômicas e se refere à forma como essas unidades cooperam ou competem. E, na perspectiva sociológica, no novo institucionalismo as formas estruturais refletem a busca de estabilidade e de legitimidade em face do ambiente (CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2012).

Acerca da análise das mudanças estruturais nas organizações, Tolbert e Zucker (1999) ressaltam que a teoria institucional oferece importantes perspectivas e abordagens para explicar a estrutura organizacional, como o papel das influências normativas nos processos de tomada de decisão organizacional.

No Brasil, essas perspectivas teóricas se amoldam às características específicas do setor público, marcado por constantes modificações, que são reflexo do próprio sistema político, com a alternância no poder das forças políticas que disputam as eleições, como apontado por Santos (2023). Por outro lado, como pondera o autor, a prerrogativa de definir e implementar o programa de governo é restrita e deve ser regida pelos princípios constitucionais da administração pública.

Os autores citados nesse tópico introdutório sintetizam a ideia de que as transformações sociais levam à necessidade de melhor padronização de rotinas e controle, o que por sua vez se conforma aos modelos de governança que vêm sendo estabelecidos pelos entes públicos com foco no melhor alcance da eficiência. Para sistematização dos temas inter-relacionados na presente pesquisa este tópico foi dividido em três itens principais: governança pública, controle externo na administração pública e mapeamento de processos, os quais serão abordados na sequência.

2.1 Governança pública

No meio corporativo, a chamada governança consiste em uma nova concepção de gestão, uma maneira contínua de gerenciar atividades funcionais (HERNAUS, VUKSIC; STEMBERGER, 2016). Segundo Maximiano e Nohara (2021), o termo “governança” tem origem na iniciativa privada, mas foi adotado pelo Banco Mundial com o objetivo de debater condições necessárias para que os estados alcançassem a eficiência como condição para os financiamentos. Os debates sobre governança teriam se acentuado nas décadas de 80 e 90 nos Estados Unidos, pelo ativismo societário dos fundos de pensão.

Em 2002, a criação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) estabeleceu padrões de governança corporativa no gerenciamento dos riscos das sociedades, considerando que ela abrange os mecanismos para o bom desempenho e sustentação da empresa, equilibrando interesses de

todos os públicos. Dado o foco na concretização dos objetivos empresariais, a governança engloba todas as áreas da administração, controle e transparência (MAXIMIANO; NOHARA, 2021).

Marques (2007) explica que o termo “governança”, embora tenha surgido como disciplina autônoma mais recentemente, tem suas origens nos registros da economia, política e no direito de séculos atrás. A pesquisadora destaca entre as definições de governança a da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que estabeleceu princípios para o desenvolvimento de suas bases com foco no direito e no tratamento equitativo dos acionistas; no papel dos fornecedores; no acesso e transparência da informação e nas responsabilidades da diretoria e do conselho de administração. De acordo com o conceito da OCDE, governança corporativa é o sistema de direção e controle das organizações dos setores público e privado.

A *International Federation of Accountants – IFAC* [Federação Internacional de Contadores], organização global de contabilidade financeira e auditoria, define como função fundamental da boa governança no setor público garantir que as entidades sempre alcancem os resultados pretendidos em prol do interesse público (IFAC, 2013). Nesse sentido, acrescenta que agir com esse foco exige atuação pautada em princípios como integridade e compromisso com os valores éticos e respeito ao estado de direito, assegurada a participação do público interessado.

Além desses requisitos, para agir no interesse público são ainda necessários arranjos eficazes para definir resultados em termos de benefícios econômicos, sociais e ambientais sustentáveis; determinar as intervenções necessárias para otimizar a obtenção dos resultados pretendidos; desenvolver a capacidade de liderança; gerenciar riscos e desempenho por meio de controles internos e gestão das finanças públicas e implementar boas práticas em transparência, relatórios e auditoria (IFAC, 2013).

Considerando esse cenário internacional, no Brasil, a governança vem sendo institucionalizada por meio da publicação de legislação e regulamentos. No âmbito da administração pública federal, os seguintes decretos, nem todos ainda vigentes, traziam o termo “governança” expresso em suas ementas: o Decreto n. 6.021, de 22 de janeiro de 2007, criou a comissão interministerial de governança corporativa; o Decreto n. 7.689, de 5 de abril de 2012, fixou limites e instância de governança para a contratação de bens e serviços; o Decreto n. 8.638, de 18 de janeiro de 2016, instituiu a política de governança digital; e o Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017, instituiu a política de governança (BRASIL, 2007, 2012, 2016, 2017a).

Como conceito de governança pública, o Decreto n. 9.203/2017 estabelece o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”. O Decreto elenca ainda seis princípios da governança pública: capacidade de resposta; integridade; confiabilidade; melhoria regulatória; prestação de contas e responsabilidade; e transparência (BRASIL, 2017a).

Figueiredo, Santos e Freitas (2018) afirmam que o aumento da eficiência e da governança estatal está entre os principais objetivos do modelo de administração pública, implantado no país a partir de 1995. E, esse aumento de eficiência e de governança no setor público requer o uso de modernas ações de gestão.

Da Costa *et al* (2018) acrescentam que entre as ferramentas gerenciais advindas do setor privado, o BPM vem sendo adotado por organizações públicas desde a criação do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública) [instituído por meio do Decreto n. 5.378, de 24 de fevereiro de 2005] para a melhoria da qualidade dos serviços ofertados aos cidadãos brasileiros (BRASIL, 2005).

Hung (2006) conceitua o BPM como um princípio de gerenciamento de melhores práticas destinado a auxiliar as organizações a manter vantagens competitivas. Trkman (2010), por sua vez, o define como um modelo de combinação de três teorias: a da contingência; a das capacidades dinâmicas (DC's) e a da teoria e ajuste tarefa-tecnologia (TTF).

Ele explica a teoria da contingência como a necessidade de adequação entre ambiente e processos de negócios. Assim, adequação e esforços de melhoria contínua [teoria das capacidades dinâmicas] garantem os benefícios do BPM. De forma semelhante, a teoria do ajuste tarefa-tecnologia envolve a padronização de processos e automação. Deve haver ajuste entre os processos de negócios e a tecnologia e os sistemas de informação.

Sobre as teorias que deram origem ao termo governança, o conflito da agência é apontado como um dos componentes da teoria da firma, ou teoria do principal-agente. De forma simplificada, trata-se da delegação do papel de administrador a executivos ou conselheiros pelo proprietário. Os conflitos surgem quando os gerentes escolhidos priorizam seus próprios interesses em prejuízo das necessidades do dono, dos investidores, do mercado e da sociedade (MAXIMIANO; NOHARA, 2021).

Por outro lado, Kissler e Heidemann (2006) defendem que a modernização ocorrida no Brasil na última década [1996-2006], inspirada no modelo *new public management* não teria sido favorável aos cidadãos, por ter reduzido postos de trabalho na administração pública em

decorrência das privatizações e terceirizações. A governança pública, nesse sentido, seria um novo modelo em resposta às condições da modernização implantada.

Contudo, os autores argumentam que não existe um conceito único da governança pública, que entrelaça diferentes aspectos a uma nova estruturação das relações entre o Estado e suas instituições nos níveis federal, estadual e municipal. Alcança também as organizações privadas, com e sem fins lucrativos, e atores da sociedade civil coletivos e individuais (KISSLER; HEIDEMANN, 2006).

Em seu referencial básico de governança, o Tribunal de Contas da União (TCU) ressalta o entendimento de que a melhoria da governança pública nas diversas esferas é um dos grandes desafios do país (BRASIL, 2014). Boas práticas de governança, por sua vez, seriam a chave para avançar frente aos demais problemas de desempenho da gestão pública. Da Costa *et al* (2018) enfatizam que, no contexto brasileiro, foi o TCU, o órgão de controle externo em âmbito federal, que estabeleceu formalmente os princípios da governança pública.

O TCU consagra a definição de governança no setor público como um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à conclusão de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. Por meio da realização de auditorias, são elaborados diagnósticos abrangentes para identificar os estágios de governança dos entes públicos.

Para Marques (2007), os cidadãos esperam uma boa governança corporativa dos gestores públicos e exigem que as autoridades governamentais prestem contas. Assim, é importante que os administradores públicos façam análises e controlem os riscos. A autora resume que, para ser eficaz, a governança corporativa deve ser entendida e compreendida por todos os segmentos da organização.

Rinaldi, Montanari e Bottani (2015) analisam, no contexto europeu, que a busca da eficiência e da eficácia era mais discutida no setor privado. A necessidade de melhorar a competitividade, as preocupações com a sustentabilidade fiscal e as crescentes demandas dos cidadãos por melhores serviços públicos envolveram amplas reformas, nas últimas décadas, no setor público. Tais alterações teriam sido introduzidas com o objetivo primordial de permitir que a administração pública atenda eficientemente aos cidadãos, como princípio da democracia. Agilizar os processos internos seria, para os autores, uma alternativa, mais tradicional, para aumentar a eficiência da administração pública e otimizar a alocação de recursos.

Maximiano e Nohara (2021) destacam o papel preventivo e corretivo do Ministério Público e dos Tribunais de Contas destinado a assegurar o cumprimento das normas legais pelos gestores públicos por meio de auditorias, fiscalizações e instâncias de aprovação. Nesse sentido,

de busca de eficiência, por meio do aperfeiçoamento dos serviços públicos ofertados à população e diante da necessidade de responsabilização dos gestores, o conceito de governança está estreitamente vinculado ao papel dos Tribunais de Contas no exercício do controle externo.

2.2 O controle externo da administração pública

Lima (2011) define “controle” como a atribuição de fiscalizar a atuação dos entes estatais responsáveis pela execução das políticas públicas. É chamado de controle interno quando é realizado pela própria administração e externo quando é exercido de forma independente por outro poder, legislativo ou judiciário, que desempenha papel diverso do responsável pela execução das atividades administrativas de controle. Pode ser jurisdicional, exercido quando as demandas são levadas ao judiciário; político, realizado pelo poder legislativo, e técnico, que é o exercido pelos órgãos de controle externo, em auxílio aos órgãos legislativos, como é o caso do papel constitucional dos Tribunais de Contas.

Melo (2007) destaca que os “*checks and balances*”, definidos por O’Donnell como *accountability* horizontal entre os poderes executivo, judiciário e legislativo cumprem papel relevante em relação ao controle de dimensão dúplice sobre os atos dos governantes, que compreendem a sanção aos atos ilegais, de um lado, e o juízo do desempenho do gestor público, na outra esfera.

Dentre várias caracterizações, o controle pode ser dividido em três tipos: de legalidade, de mérito e de gestão. O controle de legalidade tem o seu foco na verificação da conformidade dos atos administrativos às normas e padrões pré-estabelecidos. O de mérito é realizado pela própria administração ao avaliar a conveniência e oportunidade de suas ações. Já o controle de gestão é o exame dos resultados, processos e recursos empregados em consonância com os princípios da eficiência, eficácia, efetividade e economicidade (LIMA, 2011).

Outra classificação é a de Blume e Voigt (2011), que distinguem três tipos de auditoria convencionais: a auditoria financeira, na qual o auditor avalia as demonstrações financeiras dos órgãos governamentais; a auditoria de conformidade, por meio da qual se verifica se os gastos foram autorizados e justificados e a auditoria de desempenho ou custo-benefício, destinada a constatar se os cidadãos receberam a adequada prestação dos serviços.

É a Constituição Federal que distingue as competências dos controles interno e externo, desempenhadas por meio da interação entre os órgãos de controle. A atuação desses dois sistemas deve se basear em cooperação mútua como solução para se obter um controle eficiente, sem sobreposição de competências e ações (AGUIAR; ALBUQUERQUE; MEDEIROS, 2011).

O controle na gestão pública recai sobre a atuação de órgãos, entidades e gestores no exercício de atribuições do poder público, inclusive daqueles que contratam com a administração estatal. Tal monitoramento pode estar focado na conduta do gestor público, nos resultados obtidos na execução das políticas públicas ou pela ótica do gasto público.

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), as instituições públicas, ao contrário das organizações da iniciativa privada, voltadas ao lucro e à busca do retorno financeiro aos investidores, têm como papel a prestação de serviços à sociedade, por meio dos programas e políticas de bem-estar, educação, segurança, defesa etc (BRASIL, 2022b). Acerca do controle quanto à adequada prestação dos serviços públicos, para contextualizar o cenário em que os bens públicos são ofertados à sociedade, cabe abordar as teorias clássicas acerca das finanças públicas de Musgrave e Musgrave (1980) e Stiglitz (1986) sintetizadas por Giambiagi e Além (2011).

As Teorias das Finanças Públicas tratam da existência das falhas de mercado, que impedem a economia de promover o bem-estar social por meio do livre mercado sem a intervenção do governo. Partindo da teoria econômica tradicional, os autores contrapõem as "falhas de mercado" identificadas como a necessária existência de bens públicos, os monopólios naturais, as externalidades, os mercados incompletos, as falhas de informação e a ocorrência de desemprego e inflação (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

De acordo com os autores, as falhas de mercado são circunstâncias que exigem a intervenção do Estado. Diferentemente dos bens privados, todos de alguma forma se beneficiam dos bens públicos, como as ruas, a iluminação pública, a justiça, segurança pública etc., independentemente da participação no custeio, o que se conceitua como princípio da "não exclusão". A teoria explica a necessidade de oferta dos bens públicos pelo governo, por meio da arrecadação de impostos e justifica a existência de monopólios naturais para os serviços em que é mais vantajosa a oferta por apenas uma empresa. Segundo o conceito das externalidades, o Estado também age para coibir ou responsabilizar ações que afetam a coletividade, como, por exemplo, a poluição do meio ambiente (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

Giambiagi e Além (2011) abordam ainda a falha conceituada como a dos mercados incompletos que ocorrem quando um bem ou serviço não é ofertado em razão da falta de interesse privado em assumir riscos ou por falta de financiamento satisfatório. Para suprir essa necessidade de intervenção estatal existem os bancos públicos de desenvolvimento. Ocorrem ainda falhas de informação, nas quais o papel do Estado é o de contribuir para melhorar o fluxo de informações e garantir a transparência do mercado para proteção dos consumidores. O

sistema de mercado também exige a atuação do Estado diante de quadros de desemprego e inflação, nos quais é necessária a implementação de políticas públicas.

A inter-relação entre as falhas também ocorre quando, por exemplo, a redução do desemprego aumenta o mercado consumidor de itens produzidos pelo sistema econômico por um lado e, por outro, contribui para a redução da violência, o que beneficia a sociedade como um todo. A complexidade dos sistemas econômicos gera o aumento da intervenção do governo, o que pode se refletir no aumento dos gastos públicos (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

Musgrave e Musgrave (1989) também abordam as funções do governo e as dividem em alocativa, voltada à escolha de como aplicar os recursos, a distributiva, destinada a promover ajustes na distribuição de renda; e a estabilizadora, com foco na manutenção do equilíbrio econômico. Segundo os autores, a política orçamentária envolve objetivos distintos que se sobrepõem na prática, pois a decisão de uma maior oferta de serviços públicos implica na necessidade de mais impostos, o que, por sua vez, leva à discussão sobre como eles devem ser distribuídos. Para medidas de estabilização econômica, apontam que ela pode se dar pelo aumento ou redução dos gastos públicos ou do nível de tributação. No entanto, reforçam a ideia de que é importante tentar minimizar os conflitos entre esses diferentes objetivos políticos.

2.2.1 Marcos do controle externo das contas públicas no contexto mundial

Sobre o surgimento das instituições de controle, Lima (2021) afirma que, embora não haja consenso, suas origens remontam à organização das cidades. Ele cita que na Grécia Antiga, em Atenas, havia uma Corte de Contas composta por dez oficiais eleitos anualmente pela assembleia geral do povo que tomava as contas dos que utilizavam dinheiros públicos. No entanto, a ideia de uma Corte de Contas mais próxima dos modelos da atualidade teria surgido no fim da Idade Média, na Inglaterra, na França e na Espanha.

Giacomoni (2021) destaca que nos países democráticos predominam dois modelos de apoio ao controle externo, ambos originários da Europa: os tribunais de contas e as controladorias. Nos países de origem latina predominam os tribunais de contas, enquanto as controladorias são mais características em nações com raízes anglo-saxônicas.

Como marco da instituição de estruturas de controle no contexto mundial, Giacomoni (2021) aponta a criação da Câmara de Contas de Paris, no início do século XIV, inicialmente com atribuições no âmbito do controle administrativo. Somente a partir de 1807, durante a era de Napoleão Bonaparte, a Corte de Contas francesa passou a exercer juízo de contas e um corpo de controle administrativo, modelo que foi sendo aperfeiçoado e inspirou a criação de modelos similares em outros países.

Lima (2021) observa que a Corte de Contas criada por Bonaparte possuía características mais próximas às da atualidade, por prestar assistência ao parlamento e ao executivo, além de contar com um Ministério Público especializado. Na França, a Corte de Contas não está vinculada a nenhum dos poderes. Aguiar, Albuquerque e Medeiros (2011) ressaltam que, embora no mundo ocidental os modelos de controle externo estejam centrados no poder legislativo com o tribunal de contas como órgão de auxílio técnico, em alguns países, o tribunal de contas está ligado ao poder executivo e, em outros, como Portugal, Grécia e Angola, vinculam-se ao poder judiciário.

Willeman (2020) identifica os principais modelos de arranjos institucionais voltados ao controle externo financeiro já referenciados pela doutrina especializada. O primeiro deles é o modelo de Westminster, caracterizado pela auditoria ou controladoria-geral monocrática; o já citado modelo Napoleônico, similar ao sistema judicial das Cortes de Contas; e o modelo colegiado de auditoria “audit board system”, uma variação do modelo de Westminster mais próximo do sistema de auditoria de tradição anglo-saxônica.

O modelo de Westminster, originado no Reino Unido, também conhecido como modelo de Auditor Geral é caracterizado pela proximidade entre a instituição de controle e o parlamento. Nele, a Instituição Superior de Controle (ISC) não exerce competência de julgamento das contas apresentadas pelos gestores públicos e é dependente do parlamento em relação às providências a serem tomadas a partir dos resultados das auditorias. A crítica ao modelo deriva do fato de que essa dependência pode comprometer a efetividade da fiscalização externa, caso haja inércia do legislativo. Trata-se de um sistema característico de regimes parlamentaristas de governo.

De acordo com Melo (2007), a característica mais importante desse modelo é a alta concentração de poder na figura do auditor geral. A responsabilidade pelo controle é individual e não institucional. O auditor tem a liberdade de organizar os trabalhos de auditoria, mas por meio de articulação estreita com o Parlamento. Emite parecer de natureza financeira sobre as contas públicas, mas não exerce funções judiciais. A ação final de controle é exercida pelo Legislativo, a quem cabe deliberar sobre as recomendações e encaminhar eventuais sanções.

A prática recente de realizar auditorias operacionais e de performance focadas no resultado das políticas públicas é resultado de influências das práticas vinculadas ao modelo de Westminster, em especial, as experiências do *Government Accountability Office (GAO)* norteamericano e do *National Audit Office (NAO)* britânico (WILLEMANN, 2020).

Já no sistema Napoleônico, ainda conforme Willeman (2020), os Tribunais de Contas têm o papel de examinar as contas públicas e de aplicar sanções e responsabilização por

ilegalidades cometidas no exercício dos mandatos públicos, sem dependência do parlamento. Assim, nesse modelo o foco está no controle de legalidade e de conformidade, que consiste na verificação do cumprimento das normas aplicáveis à gestão dos recursos públicos.

Blume e Voigt (2011) acrescentam sobre o modelo Napoleônico ou Judicial das Cortes de Contas, denominadas também como *Supreme Audit Institutions (SAI)*, o fato de que os membros do Tribunal são juízes que geralmente gozam de mandatos vitalícios, que se encerram apenas com a aposentadoria compulsória. Ainda, especificamente na Itália, em Portugal e no Brasil, há uma função de controle *prévio (ex ante)*. Nesse modelo, o foco principal está no exame da legalidade, assim, o foco na eficiência e eficácia muitas vezes tem menor destaque.

O terceiro modelo, o *audit board*, traduzido como auditoria colegiada, conforme continua a descrever Willeman (2020), seria híbrido, por se tratar de um colegiado de instância deliberativa, mas dependente do legislativo e sem competência julgadora, de forma mais similar ao sistema de *Westminster*.

Blume e Voigt (2011) definem que o Modelo Colegiado ou Conselho é semelhante ao modelo de *Westminster* em que o Parlamento é o seu principal destinatário. A principal diferença é que não é dirigido por uma única pessoa, mas por um conselho que pode, por sua vez, ter um presidente próprio. Isso pode ser uma vantagem e uma desvantagem: o resultado de seu trabalho não depende tanto de uma única pessoa, por outro lado, a estrutura colegiada pode tornar a tomada de decisões pesada e lenta. Melo (2007) acrescenta que, no modelo *Audit Board*, a articulação do auditor com o legislativo se dá por meio de uma Comissão de Contas Públicas (*Public Accounts Committees*) ou Comissão de Plano e Orçamento.

Isaksson e Bigsten (2012) apresentam o conceito de SAI como de uma agência nacional responsável por supervisionar a gestão de fundos públicos e a qualidade e credibilidade dos dados financeiros do governo. Nesse sentido, uma SAI eficaz oferece uma visão acerca do desempenho do governo e comunica suas conclusões às partes interessadas, que abrangem parlamento, mídia e eleitores. Assim, pode-se constituir em um mecanismo de monitoramento do governo e de transmissão de informações aos eleitores com um papel importante na promoção da transparência e prestação de contas do governo, contribuindo para se evitar desperdícios de recursos públicos.

Para além desse papel na supervisão eficaz do governo, Isaksson e Bigsten (2012) defendem que a SAI deve ter assegurada a sua independência, considerada como a ausência de subordinação indevida, direção e interferência do governo, conforme conceituação da Intosai, consubstanciada na Declaração de Lima, que reúne os princípios a serem seguidos internacionalmente (INTOSAI, 2019). A independência da Entidade Fiscalizadora Superior

(EFS) está intimamente ligada à objetividade ou imparcialidade, por sua vez, necessária para que a instituição possa expressar uma visão verdadeira e justa.

Há ainda tipos de independência, como a funcional, ligada ao processo de auditoria, quanto à escolha do objeto, dos métodos e da divulgação do resultado; a informacional, ligada à liberdade de acesso aos dados do auditado; e a epistêmica, que avalia as regras de conduta do auditado e as técnicas para se determinar a conformidade sem possibilidades de negociação acerca das violações (ISAKSSON; BIGSTEN, 2012).

Os autores defendem que a teoria da agência também ajuda a explicar o papel da SAI e os impactos ligados à sua necessária independência. A teoria do agente principal descreve uma relação entre dois atores na qual se tem de um lado a autoridade e do outro o agente. Em uma democracia, é o eleitorado que delega a autoridade ao seu agente, o governo. Considerando a falta de informação do eleitorado para monitorar o seu agente governo surge a demanda para uma instituição superior de auditoria (ISAKSSON; BIGSTEN, 2012).

No mesmo sentido, Whitehead (2004) defende que para avaliar se os agentes públicos estão atendendo as demandas dos cidadãos, são necessários métodos precisos e independentes. Assim, por meio de uma auditoria democrática, seria possível canalizar o *feedback* entre os governantes e os governados.

Sobre a independência das auditorias, Streim (1994) acrescenta que a independência do auditor em relação ao agente a ser auditado, bem como em relação ao principal, é um pré-requisito para a alta qualidade dos serviços de auditoria. O autor acredita que os auditores do setor público são mais independentes do que os do setor privado porque não sofrem a ameaça de encerramento do vínculo caso a opinião do auditor não seja agradável ao cliente. No entanto, aponta que um alto nível de esforço dos auditores governamentais não é autoevidente.

Nesse sentido, é preciso saber se há incentivos que motivem o auditor-chefe e sua equipe a trabalhar para prestar serviços de auditoria de alta qualidade. Segundo Streim (1994), o principal *insight* da teoria da agência é que os problemas de risco moral provavelmente ocorrerão quando as ações do agente não são observáveis pelo principal.

A história de muitas SAIs, conforme Blume e Voigt (2011), remonta a centenas ou milhares de anos. O desenho institucional verificado na atualidade resulta do longo caminho de desenvolvimento e das influências de suas origens legais. Enquanto o Modelo Napoleônico é mais frequentemente experimentado em países de origem jurídica francesa, o Modelo Westminster se instalou em países de origem jurídica consuetudinária. Contudo, não há uma regra. Tanto o Chile quanto o Peru, que são convencionalmente agrupados por terem uma origem legal francesa, seguem o modelo de *Westminster* (BLUME; VOIGT, 2011).

O modelo Auditor Geral ou de *Westminster* predominou em nações como a Inglaterra, Suécia, África do Sul, Canadá e Austrália. Países Baixos, Argentina, Alemanha, Japão e Coreia são representantes do modelo *Audit Bord*, enquanto França, Portugal, Moçambique, Uruguai e Brasil instituíram o modelo Napoleônico. Segundo Melo (2007), no Brasil, o modelo de Tribunal de Contas adotado teve características de incrementalismo e de progressivo aperfeiçoamento institucional. Tanto no Uruguai quanto no Brasil, o tipo de ISC instituído foi o de sistema híbrido de Tribunal de Contas no qual não há exercício de controle jurisdicional. O Tribunal de Contas cumpre o papel de tribunal administrativo, com a decisão dos casos na esfera judicial.

Aguiar, Albuquerque e Medeiros (2011) esclarecem que, no caso do Brasil, a competência jurisdicional é própria do poder judiciário, que faz coisa julgada judicial. O Tribunal de Contas, por outro lado, faz a coisa julgada administrativa, no âmbito de suas competências privativas de controle externo previstas na Constituição Federal. Os autores acrescentam que as decisões dos TCs podem ser revistas no âmbito judicial, por meio de ação autônoma nos casos restritos de ocorrência de irregularidade formal grave ou de inobservância de critério de legalidade, como o contraditório ou a ampla defesa.

2.2.2 Origem dos Tribunais de Contas no Brasil

Sobre a origem das Cortes de Contas no Brasil, Teixeira (2004) narra que o primeiro tribunal foi criado em 7 de novembro de 1890, por meio do Decreto n. 966-A, que não chegou a ser implementado. Ganhou *status* constitucional ao ser incorporado pela primeira Constituição do Brasil República, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, mas só foi efetivamente instalado por meio do Decreto n. 1.166, de 12 de dezembro de 1892.

Teixeira (2004) acrescenta que, a partir da Carta Constitucional de 1934, as atribuições do Tribunal de Contas foram ampliadas com a obrigatoriedade de registro de contratos, do parecer prévio sobre as contas do Presidente da República, além do julgamento das contas públicas.

A partir de 1967, a Constituição atribuiu expressamente ao Congresso Nacional a titularidade do exercício do controle externo, a ser exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Com a Constituição de 1988, suas atribuições foram dimensionadas e, no artigo 75, *caput*, estendidas aos tribunais estaduais e municipais. Assim, conforme a previsão constitucional, as normas aplicáveis ao Tribunal de Contas da União passaram a ser adotadas pelos Estados no funcionamento de seus tribunais, delegando às constituições estaduais a sua organização (BRASIL, 1988).

Em Mato Grosso do Sul, após a criação do próprio Estado, por meio da Lei Complementar Federal n. 31, de 11 de outubro de 1977 (BRASIL, 1977), a primeira Constituição Estadual definia em seu artigo 48, §1º, que o controle externo da Assembleia Legislativa seria exercido com o auxílio do Tribunal de Contas. Composto de sete membros, denominados conselheiros e dotado de independência e autonomia, teve sua sede fixada na capital, Campo Grande, com quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o Estado (MATO GROSSO DO SUL, 1979a).

A Constituição Estadual também estabeleceu a exigência de lei complementar para dispor sobre a organização e funcionamento da Corte de Contas (MATO GROSSO DO SUL, 1979a). A primeira lei orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE-MS), que abordou sua organização e competências, foi publicada em 1979: a Lei Complementar n. 1, de 19 de outubro de 1979 (MATO GROSSO DO SUL, 1979b). O TCE-MS foi oficialmente instalado com a realização de sua primeira sessão no dia 28 de março de 1980 (MATO GROSSO DO SUL, 2021d).

O controle externo realizado pelo TCE-MS alcança todos os órgãos denominados “jurisdicionados”, que compreendem as entidades da administração direta e indireta do Estado e dos municípios, dos poderes legislativo e judiciário e fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

Conforme mencionado anteriormente e defendido pelo Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2014), as práticas de boa governança refletem diretamente na gestão de políticas públicas. No exercício de seu papel de controle externo, os Tribunais de Contas colaboram diretamente para que os serviços públicos alcancem maior efetividade.

Aguiar, Albuquerque e Medeiros (2011) acrescentam que os Tribunais de Contas como órgãos de controle têm ainda um papel fundamental na ação preventiva, que eles consideram mais eficiente do que a atuação nas vertentes repressiva e sancionatória. Os autores acreditam que uma forma de atuação mais preventiva, ou pedagógica, poderia ser positiva, contribuindo para a redução de atuações por falhas que poderiam ser evitadas caso os gestores tivessem mais qualificação, considerando que muitas falhas detectadas pelos órgãos de controle têm origem na falta de conhecimento técnico. Nesse sentido, defendem o controle como instrumento apto a evitar o desperdício de recursos públicos e a promover o aumento da efetividade das metas em favor de toda a sociedade.

As normas de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul definem controle externo como toda ação para a consecução da missão institucional no âmbito de suas funções finalísticas. (MATO GROSSO DO SUL, 2021b). O Manual de Auditoria de

Conformidade do TCE-MS, aprovado pela Resolução TCE-MS n. 97, de 5 de dezembro de 2018, conceitua auditoria como o instrumento de fiscalização utilizado para avaliar o desempenho dos entes jurisdicionados quanto aos seus aspectos de economicidade, eficiência e eficácia; examinar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão quanto aos seus aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, além de subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro (MATO GROSSO DO SUL, 2018b).

Assim, especialmente no campo da auditoria, voltado ao controle externo dos entes de administração pública, torna-se relevante uma atuação fortalecida por normas e padrões internacionais pautados em princípios como integridade e compromisso, ética e respeito ao estado de direito (IFAC, 2013).

No mesmo sentido, Cabral (2022) pontua que há de fato uma rede de controles, devendo existir uma coordenação entre o externo e o interno, e ainda, o controle social - expressão que identifica a participação de particulares e sociedade civil na fiscalização das ações de governo, para que se concretize o direito à boa administração pública. Em relação ao papel do tribunal de contas como fiscalizador de políticas públicas, sua atuação é mais voltada à aferição da racionalidade na aplicação dos recursos. A autora destaca que a atuação efetiva dos Tribunais de Contas dentro dos limites permitidos no ordenamento jurídico traz economia aos cofres públicos de valores a serem destinados à concretização de direitos fundamentais em prol da boa administração (CABRAL, 2022).

Essa atuação em parceria dos controles interno e externo é especialmente relevante nas modalidades de auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas. Em relação ao campo das pesquisas em auditoria, Power (2003) destaca que, embora haja esforços para padronização do processo de auditoria, são evidentes as diferenças no estilo e aplicação de rotinas de auditoria, havendo organizações formais que adotam metodologia estruturada e outras que optam por abordagens de julgamento individual.

A prática de auditoria faz parte de uma estrutura em constante movimento, sujeita a políticas econômicas, regulatórias e de pressão para mudanças. Isso leva à tendência de formalização e transparência em forma de normas e orientações técnicas (POWER, 2003). Esse aspecto da normatização se inter-relaciona à temática do mapeamento de processos e retoma a relevância das auditorias voltadas ao diagnóstico dos estágios de governança dos entes públicos.

Para Lino e Aquino (2018), considerando a diversidade de configuração interna dos Tribunais de Contas brasileiros e suas associações com os padrões de auditoria, a não uniformidade desses procedimentos prejudicaria a disseminação padronizada das práticas, pois essas diversidades geram diferentes níveis de exigências em questões fiscais e contábeis para

estados e municípios. Isso ocorre devido a uma combinação de características que podem mitigar ou melhorar a qualidade da auditoria.

A missão do TCE-MS, de acordo com o seu Mapa Estratégico 2021-2025 (Figura 1), é garantir a efetividade e a transparência da administração pública e promover a integridade e a *accountability* como fundamentos da gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade (MATO GROSSO DO SUL, 2021a). Na busca pelo aperfeiçoamento da qualidade da auditoria da folha de pagamento, o mapeamento de processos para padronização das rotinas contribui para que sejam fornecidos dados relevantes quanto à conformidade das práticas de gestão às normas, regulamentos e legislação vigentes.

2.3 Mapeamento de processos

Wildauer e Wildauer (2015) definem processo como um conjunto finito, sequencial e ordenado de passos que devem ser executados para transformar um insumo em um produto válido, conforme os parâmetros estabelecidos, de forma a alcançar os objetivos da organização. Durante essa execução, as tarefas são realizadas pelos atores envolvidos de acordo com suas responsabilidades.

Para a padronização de rotinas destinadas à melhoria da gestão de processos e da qualidade, uma das técnicas utilizadas é o mapeamento de processos, que se constitui na primeira das etapas da governança de processos. Ou seja, para avançar na gestão, é preciso inicialmente conhecer todos os procedimentos e etapas de gestão da organização. A governança de processos, definida como o uso de regras para gerenciar programas e iniciativas de *Business Process Management* (BPM), tem sido reconhecida como um importante fator de sucesso por identificar responsáveis, processos e os papéis de cada gestor (HERNAUS; VUKSIC; STEMBERGER, 2016).

Em português, *Business Process Management* seria traduzido como Gestão de Processos de Negócio, pois se trata de um conjunto de princípios e práticas de gestão que auxiliam na melhoria dos processos. A importância estratégica da gestão de processos relaciona-se ao fato de que as responsabilidades formais moldam a eficiência, a qualidade e a agilidade dessas iniciativas no setor privado e também no público (HERNAUS; VUKSIC; STEMBERGER, 2016).

A padronização pode ser vista como uma forma de organização. Brunsson, Rasche e Seidl (2012) apontam que os padrões são percebidos como um importante mecanismo de governança subjacente a muitos aspectos da sociedade. No mesmo sentido, Ensslin *et al* (2017)

afirmam que a gestão de processos como meio de alcançar um direcionamento estratégico se constitui em fator crítico de sucesso. A governança de BPM é considerada como a gestão das atividades de coordenação, regulação e execução relacionadas à melhoria contínua das tarefas com foco na implementação de estratégias.

O mapeamento de processos é uma das ferramentas mais utilizadas na realização de análises para auxílio ao planejamento sistemático e para o desenvolvimento de estratégias de padronização (HO; O’SULLIVAN, 2017). O surgimento de desafios e oportunidades significativas relacionadas à padronização de processos complexos se constitui em fator de desenvolvimento voltado a sistemas inteligentes. A partir da padronização, com a efetiva atenção aos interesses das partes envolvidas na organização pode-se alcançar um processo de apoio à gestão e governança eficazes.

Mapear e modelar processos, de acordo com Bueno, Maculan e Aganette (2019), é o primeiro passo para conhecer as rotinas de uma organização. Os autores explicam que cada etapa desse diagnóstico deve ser bem executada para planejar e alcançar a melhoria contínua dos processos de negócios tanto em instituições públicas quanto privadas. Especialmente nas organizações públicas, nas quais deve prevalecer o rigor na aplicação dos recursos públicos, a adoção de modelos gerenciais destinados a desenvolver processos de negócios eficientes é relevante para a sobrevivência das organizações.

Smith e Finger (2003) traçam uma linha histórica da gestão de processos desde o modelo taylorista até o surgimento das ferramentas de *Business Process Management* (BPM), uma metodologia para mapeamento de processos em organizações. A essa evolução eles denominam como três grandes ondas: a primeira teve início com Taylor, em 1920, na qual os processos estavam implícitos nas práticas de trabalho; a segunda onda ocorre com uso dos sistemas integrados de gestão, ou *Enterprise Resource Planning* (ERP). A terceira é a gestão de processos voltada à inovação e incorporação das melhores práticas com a utilização de BPMs para otimização de fluxos de trabalho, ou seja, é a fase que representa a síntese e a extensão de todas essas tecnologias e técnicas unificadas.

Em conjunto com Featherston *et al.* (2016), Ho e O’Sullivan (2017) já haviam desenvolvido estudo no qual mostram que a padronização não é apenas burocracia. Além de difundir regras, trata-se do resultado dos principais avanços de pesquisa e inovação. Uma padronização detalhada, sofisticada e sistêmica deve ser parte integrante de uma estratégia abrangente de tecnologia emergente.

Por outro lado, também há autores que abordam a relevância do mapeamento dos processos de gestão, mas que apontam, entre outros aspectos, dificuldades relacionadas à

adoção pelo setor público de modelos que, no setor privado, são influenciados por interesses de investidores (OULASVIRTA, 2014). De acordo com a autora, tais características dos modelos geram problemas de identificação, mensuração e avaliação das iniciativas, o que também ocorre em relação à auditoria no setor público cujos padrões a serem seguidos se pautam em normas internacionais.

Alford e Yates (2014) defendem que os modelos de mapeamento de processos, enquanto construção e uso de representações visuais de atividades, podem ser benéficos para o trabalho das organizações do setor público. Os pesquisadores também argumentam que, embora cada uma das estruturas de mapeamento leve em conta algumas dimensões deste trabalho, nenhuma incorpora todas elas.

Para Rowell (2018), a facilidade de mapear processos nas organizações ganhou credibilidade e melhorou significativamente no século XXI. Essa maior disseminação do uso de tais ferramentas teria ocorrido em decorrência do uso de *softwares* e da ampla acessibilidade de mapas de processos por meio da Internet e com o uso de dispositivos móveis com conectividade às redes. Por outro lado, pondera que é necessário comprometimento da alta e média gerências da organização para se alcançar uma implementação bem-sucedida e eficaz.

No entanto, considerando que os *frameworks* de mapeamento de processos existentes não possuem todos os recursos necessários para incluir certas dimensões de processos do setor público, Alford e Yates (2014) sugerem uma estrutura de visualização alternativa e mais abrangente, a qual nomeiam de Mapeamento do Processo de Valor Público (PVPM). O modelo proposto é indicado para análise de programas do setor público e para o desenvolvimento de soluções inovadoras para as políticas públicas, por facilitar a identificação e compreensão de uma gama mais ampla de fatores causais e atores.

As organizações podem obter benefícios significativos como a redução de custos, melhorias operacionais e do atendimento aos clientes por meio da implementação da gestão de processos como um mecanismo estratégico para o desenvolvimento. O uso da ferramenta pode criar um ambiente propício para melhorias na forma de execução das tarefas (ROWELL, 2018).

O *Business Process Management* é uma ferramenta adequada para apoiar estratégias de inovação na administração pública, responsável pelo desenvolvimento de atividades complexas vinculadas a leis e regulamentos para fornecer serviços aos cidadãos e empresas. Por meio do uso de ferramentas de BPM, os serviços públicos ofertados podem ser modelados e analisados, com foco em melhoria da qualidade em prol da satisfação da sociedade (CORRADINI; POLINI; RE, 2015).

Dentre as várias ferramentas de BPM, Damelio (1996, 2011) destaca três tipos de mapas para níveis diferentes de desempenho: mapa de relacionamento; *cross-functional process map* (mapa de processo multifuncional, também conhecido como diagrama de raia) e *flowchart*, ou fluxograma. O autor assim identifica os objetivos e sistematiza essas três ferramentas, como se vê no quadro 1:

Quadro 1 – Os três principais tipos de ferramentas de mapeamento

	<i>Relationship Map</i>	<i>Cross-functional process map</i>	<i>Flowchart</i>
Objetivo	Mostra as relações fornecedor-cliente (quais funções ou partes da organização recebem entradas e fornecem saídas umas às outras).	Mostra funções, etapas, sequência, entradas e saídas para um determinado processo de trabalho.	Mostra tarefas, sequência de tarefas, entradas e saídas para um determinado processo de trabalho
Nível de detalhamento	Menor	Médio	Maior
Foco	Contexto organizacional	Processo/Pessoas	Detalhe do processo
Pontos chave	<ul style="list-style-type: none"> - Não mostra processos dentro ou entre funções; trata-os como uma "caixa preta"; - Relaciona as peças da organização entre si; - Mostra as ligações fornecedor-cliente em toda a organização; - Responde à pergunta: "O que a organização oferece a seus clientes internos e externos?" 	<ul style="list-style-type: none"> - Mostra processos e etapas relacionadas, entradas e saídas, bem como quem executa cada etapa; - revela o que está na "caixa preta"; - Mostra ligações fornecedor-cliente para um único processo; - Responde às perguntas: "Quais etapas a organização executa para fornecer resultados para seus clientes internos e externos?; E quem executa cada etapa?" 	<ul style="list-style-type: none"> - Mostra detalhadamente as tarefas que compõem um processo; - Não mostra quem executa as tarefas; - Não mostra vínculos fornecedor-cliente; - Responde à pergunta: "Como o trabalho realmente é realizado?"

Fonte: Damelio (1996), p. 9

O mapa de relacionamento permite que se represente visualmente as conexões entre as partes de uma organização e as relações fornecedor-cliente internas ou externas. Um mapa de processo multifuncional ilustra o fluxo de trabalho nas organizações, ou seja, identifica o conjunto de atividades e recursos de trabalho inter-relacionados. Por fim, o fluxograma é usado para representar graficamente, de forma mais detalhada, uma sequência de atividades de trabalho usadas para criar, produzir ou fornecer uma única saída específica e exclusiva.

Madison (2005), por sua vez, aborda os modelos de mapeamento de processos que se alinham às características das organizações. Para ele, a estrutura de uma organização muda na medida em que seu quadro de departamentos, relações de subordinação e amplitude dos controles também se altera. O autor ressalta que as organizações tendem a mudar logicamente de um estilo para outro porque o anterior acaba preparando o cenário para o seguinte.

Em seu estudo, são identificados diferentes estilos de gestão do trabalho. A organização tradicional é hierárquica, no topo está o presidente, a quem vários departamentos se reportam, na sequência, o chefe do departamento, o gerente, o supervisor e o trabalhador. Há também instituições focadas em promover o envolvimento organizacional, por meio da motivação dos colaboradores. O estilo processo de gestão do trabalho tem enfoque no fluxo de trabalho ou informação e no processo de como o trabalho é feito. Abrange os conceitos e ferramentas da gestão da qualidade total (TQM), voltadas à redução do custo e melhoria da qualidade e a satisfação do cliente.

No estilo organização multifuncional também são aplicados recursos de reengenharia para redução do tempo de ciclo e os custos, aumentando a qualidade e o serviço. O gerenciamento de trabalho matricial é usado em organizações para compartilhar funcionários e recursos; a organização Focada no Processo (ou Tipo-F) é norteada pela realização dos objetivos organizacionais; e a gestão e eficácia do trabalho é uma prática que ajuda equipes e organizações a melhorar a produtividade e a eficiência (MADISON, 2005).

Lenning (2018) afirma que a gestão de processos tem crescido em importância nas últimas décadas e se tornado uma parte central dos conceitos e métodos de gestão da qualidade implementados em muitas organizações. Trata-se de uma forma de aumentar a eficiência operacional, a qualidade dos produtos e serviços e também a satisfação do cliente. O pesquisador exemplifica o uso do mapeamento como ferramenta de análise de dados para categorizar achados de auditoria. Nesse sentido, tais ferramentas de mapeamento podem contribuir para melhor visualização das etapas e atividades que envolvem o trabalho de auditoria voltado à fiscalização da folha de pagamento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente capítulo descreve as definições metodológicas utilizadas nesse trabalho. São apresentados os procedimentos estabelecidos para a pesquisa, conforme a especificidade da investigação, com o detalhamento dos métodos adotados para a consecução dos objetivos.

3.1 Definições e características metodológicas

De acordo com Cooper e Schindler (2016), a pesquisa aplicada tem uma ênfase prática na solução de problemas. Pesquisas dessa natureza são definidas como uma forma de conduzir a investigação na busca de respostas a questões específicas relacionadas à ação, desempenho ou às necessidades da política, ou seja, são voltadas à tomada de decisões gerenciais imediatas.

O conceito descrito se conforma à finalidade do estudo proposto, de mapear os processos de fiscalização da folha de pagamento, por meio do desenho do fluxo de atividades desenvolvidas como parte dessas atividades de auditoria, e aos objetivos do TCE de Mato Grosso do Sul de avançar na modernização dos processos de trabalho.

Assim, houve a opção pela pesquisa aplicada, do tipo descritiva, com características exploratórias, quanto aos fins, e pela abordagem qualitativa. Quanto aos meios, o trabalho foi estruturado por meio da pesquisa bibliográfica, documental e de campo, com entrevistas em profundidade, por meio de questões semiestruturadas, para envolvimento das partes interessadas. Para tratamento dos dados foi definida a análise de conteúdo.

3.1.1 Tipo de pesquisa: exploratória e descritiva

Conforme Medeiros e Tomasi (2021), o estudo exploratório apoia-se na literatura científica, enquanto a pesquisa descritiva se vale de questionários e da observação sistemática para descrever uma população ou fenômeno, ou estabelecer relação entre variáveis. No mesmo sentido, Vergara (2016) pontua que a pesquisa descritiva pode estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Embora não tenha o compromisso de elucidar os fenômenos descritos, serve de base para explicá-los.

Tais opções adequam-se ao objeto de estudos e à finalidade da pesquisa, priorizando a importância do relato da complexidade de uma situação (CRESWELL, 2021). Em conformidade com a abordagem metodológica, foi adotada a pesquisa bibliográfica e documental.

3.1.2 Abordagem da pesquisa: qualitativa

As pesquisas são classificadas de acordo com a natureza dos dados examinados. A pesquisa qualitativa é uma abordagem voltada ao entendimento do significado que indivíduos ou grupos atribuem a um problema social humano. Yin (2016) revela que qualquer acontecimento da vida real pode ser objeto da pesquisa qualitativa. Essa abordagem permite a realização de estudos aprofundados sobre uma amplitude de temas, dada a liberdade na seleção dos assuntos de interesse.

O autor apresenta cinco características da investigação qualitativa que permitem distingui-la dos outros tipos de pesquisa em ciências sociais. Tais elementos diferenciadores são: o estudo do significado da vida das pessoas no ambiente onde vivem; a capacidade de apresentar visões e perspectivas dos participantes da pesquisa; a análise das condições contextuais; a explicação dos acontecimentos por meio de conceitos existentes ou emergentes; e, por fim, a oportunidade de coletar, integrar e apresentar dados de diversas fontes (YIN, 2016).

Assim, as conclusões do estudo tendem a se basear na triangulação dos dados das diversas fontes, o que por sua vez, também contribui para o aumento da credibilidade do estudo. Segundo Robert Yin (2016), a confiabilidade deve ser buscada na abordagem qualitativa, de forma transparente, metódica e com fidelidade às evidências.

Sampieri, Collado e Lucio (2013) definem pesquisa como o conjunto de processos sistemáticos, críticos e empíricos aplicados ao estudo de um fenômeno. Sob enfoque qualitativo, a ação indagativa da pesquisa se move de maneira dinâmica, pois é possível desenvolver perguntas e hipóteses antes, durante e depois da coleta e da análise de dados. Nesse aspecto, o processo entre os fatos e sua interpretação torna-se circular e varia conforme o objeto do estudo.

Os pesquisadores sistematizam como características da abordagem qualitativa a exploração dos fenômenos em profundidade, a condução da pesquisa em ambientes naturais e extração dos significados a partir dos dados. Trata-se de um processo indutivo, recorrente, no qual são analisadas múltiplas realidades subjetivas em sequência não linear, considerando-se, ainda, a necessidade de retornar a etapas anteriores muitas vezes. Acrescentam como benefícios desse enfoque a possibilidade de aprofundamento dos significados, a extensão, a riqueza interpretativa e a contextualização do fenômeno (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013).

Para Creswell (2021) os pesquisadores adeptos dessa forma de investigação apoiam uma maneira de encarar a pesquisa que valoriza um estilo indutivo, com foco no significado individual e na importância do relato da complexidade de uma dada conjuntura. Assim, considerando os conceitos expostos, pode-se identificar que, no desenvolvimento do estudo,

com enfoque qualitativo, deverá ser aplicado o método indutivo, por meio do qual parte-se da observação de fatos ou fenômenos cujas causas se deseja conhecer.

3.1.3 Técnicas de pesquisa

Em relação ao objeto, em conformidade com a abordagem qualitativa e com a pesquisa descritiva, este trabalho deverá se desenvolver por meio de pesquisa bibliográfica, documental e de campo.

A pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado, desenvolvido com base em material publicado, acessível ao público em geral, que pode ser originado de fonte primária ou secundária (VERGARA, 2016). Por meio da pesquisa bibliográfica, será realizada a revisão sistemática que, nos dizeres de Medeiros e Tomasi (2021), é o tipo de investigação realizada por meio da coleta, análise e crítica de pesquisas relevantes para a solução do problema alvo da pesquisa.

Vergara (2016) esclarece que, quanto aos meios, a pesquisa pode ser simultaneamente bibliográfica e documental e de campo. Bibliográfica, por ser embasada em fundamentação teórico-metodológica, documental, por se valer também de documentos internos da instituição investigada, e de campo, por exigir a coleta de dados primários, como as entrevistas.

Quanto às fontes, Cooper e Schindler (2016) apresentam um glossário com a definição dos seus tipos. As primárias são os trabalhos originais de pesquisa ou dados brutos, como entrevistas, legislação, decisões judiciais e a maioria dos dados governamentais. Já as fontes secundárias resultam da interpretação dos dados primários sem que haja, em regra, uma nova pesquisa. Os autores acrescentam, ainda, fontes terciárias, que podem ser ferramentas de buscas, bibliografias e índices que auxiliam a localizar as fontes primárias e secundárias ou, ainda, uma interpretação das fontes secundárias.

A presente investigação se fundamentou em dados de fontes primárias, com a análise de documentos oficiais e das entrevistas, e também de secundárias, na fase de pesquisa bibliográfica.

3.2 Procedimentos de coleta de dados

De acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2013), o objetivo da coleta de dados é proporcionar um entendimento maior sobre os significados e as experiências das pessoas. Dessa forma, o pesquisador começa com a observação e por meio das descrições estuda formas de registrar os dados, que vão sendo aperfeiçoados durante o desenvolvimento da pesquisa.

No caso em estudo, a coleta de dados foi realizada nas fases de levantamento dos documentos e de realização das entrevistas em profundidade, orientada por um roteiro de questões semiestruturadas. Além da análise de conteúdo (VERGARA, 2015) de fontes primárias disponíveis no site oficial do TCE-MS, como a legislação pertinente e documentos governamentais, foram examinados manuais de auditoria.

3.2.1 Pesquisa bibliográfica

A pesquisa bibliográfica consistiu na etapa inicial da pesquisa e foi voltada à análise de artigos relevantes e atuais sobre o tema. Foi definido o recorte temporal de dez anos, período de 2012 a 2021, para a busca e seleção da base teórica do portfólio de referencial bibliográfico do estudo. A seleção inicial dos artigos foi realizada a partir da aplicação de *string* formada pelos termos chave do estudo, inter-relacionando mapeamento de processos, administração pública, controle externo e auditoria nas buscas realizadas nas bases de dados Scopus, *Web of Sciences*, Periódico Capes e *Scientific Electronic Library Online* (SciELO). Na organização dos resultados e extração dos dados foi utilizado o *software* de gestão de referências bibliográficas denominado Mendeley Desktop (2020).

Os resultados dessa etapa da pesquisa bibliográfica foram levantados a partir de uma análise descritiva, com abordagem qualitativa.

3.2.2 Pesquisa documental

Na fase de pesquisa documental, foram analisadas informações oficiais disponíveis nos portais eletrônicos, especialmente o do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, no qual se situa a pesquisa, mas também de outras Cortes de Contas do país e organizações.

Para fins de sistematização e padronização desse levantamento, considerando a disponibilidade e acessibilidade dos dados em formato eletrônico nas fontes oficiais, definiu-se para a coleta o período de dez anos, de 2012 a 2023, por compreender o recorte definido para a pesquisa bibliográfica e por abranger o período de início da transformação digital e do processo de reestruturação do TCE-MS. O quadro 2 contém a relação dos normativos e documentos institucionais analisados:

Quadro 2 – Relação de documentos institucionais analisados

Documento	Descrição
Constituição Estadual de Mato Grosso do Sul	De 13 de junho de 1979
Constituição Estadual de Mato Grosso do Sul	De 5 de outubro de 1989
Lei Complementar n. 1, de 19 de outubro de 1979	Dispõe sobre a organização básica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências.

Resolução Normativa n. 67 de 3 de março de 2010.	Institui o Sistema Informatizado de Controle de Atos de Pessoal – SICAP
Lei Complementar 160/2012	Dispõe sobre o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências.
Lei Complementar 312/2023	Altera a Lei Complementar 160/2012
Resolução 27/2015	Plano estratégico do TCE-MS 2016-2020
Portaria 17/2016	Proposta de reestruturação do TCE-MS, 2016
Resolução 71/2018	Institui a política de governança do TCE-MS
Resolução 97/2018	Aprova os manuais de auditoria de conformidade, de inspeção e de controle e garantia da qualidade
Resolução 98/2018	Regimento interno do TCE-MS
Resolução 99/2019	Dispõe sobre o Sistema de Governança Interna do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul, institui Câmaras Especiais e Comitês Permanentes, e dá outras providências.
Resolução 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.
Resolução 130/2020	Altera a Resolução 115/2019
Resolução 141/2021	Normas de fiscalização do TCE-MS
Resolução 151/2021	Dispõe sobre a identidade estratégica institucional e o mapa estratégico atual do TCE-MS.
Resolução 155/2021	Altera a Resolução 88/2018
Resolução 186/2023	Altera o Manual de Peças Obrigatórias
Resolução 188/2023	Acrescenta dispositivos ao regimento interno
Planos de controle externo e de diretrizes 2020	Estabelece o planejamento das ações de controle externo do TCE-MS para o exercício de 2020, com vistas à execução das fiscalizações sobre os órgãos que lhe são jurisdicionados.
Plano de Diretrizes de Controle Externo 2023-2024	Define o Plano de Diretrizes de Controle Externo para o biênio 2023-2024
Relatório de Gestão TCE-MS 2019	Relatório da reestruturação organizacional, 2019
Relatório de Gestão TCE-MS 2019-2020	Síntese dos processos de mudanças estruturais, Campo Grande-MS, 2020
Publicação TCU	Manual Operacional do Sistema e-Pessoal, 2017
Publicação TCU	Técnica de auditoria: mapa de processos, Brasília, 2000
Publicação TCU	Técnicas de análise de problemas para auditorias, Brasília, 2013
Publicação TCU	Referencial básico de governança, 2 ed., Brasília, 2014
Publicação TCU	Referencial de combate à fraude e corrupção aplicável a órgãos e entidades da administração pública, Brasília, 2018
Publicação TCU	Sistema e-Pessoal. Manual do Módulo Índícios (Órgão Jurisdicionado Estadual/Municipal)
Publicação TCU	Roteiro de análise de dados em ações de controle externo, Brasília, 2019
Acórdão TCU 1055-2021	Ciclo de fiscalização contínuo das folhas de pagamento
Publicação Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil - ANTC	ANTC 8 anos – Metas de transformação para os Tribunais de Contas, Brasília, 2020
Publicação do Tribunal de Contas Europeu	Manual de avaliação de risco em auditorias operacionais, 2013
Guia da Política de Governança Pública do Governo Federal (2018)	Publicação destinada a orientar a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional

Fonte: Elaborado pela autora, 2023

Bardin (2016) define a análise documental como uma das técnicas de análise de conteúdo voltadas ao tratamento da informação, que permite dar forma conveniente aos dados, condensando-os por meio de resumos ou indexações, a fim de facilitar o acesso do observador. A análise documental transforma um documento primário em um secundário, que passa a ser

uma representação do documento originário. Já a análise de conteúdo, por sua vez, Bardin define como o conjunto de técnicas de análise das comunicações usadas no campo da linguística por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, com a finalidade de interpretar os dados coletados.

3.2.3 Entrevista em profundidade

Para levantamento de aspectos ligados às experiências dos auditores da área técnica nas atividades de controle da folha de pagamento, houve opção pela realização de entrevistas em profundidade, individuais, por meio de roteiro semiestruturado (Apêndice A), com integrantes da equipe da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência (DFAPP).

O universo da pesquisa é o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, especificamente voltado à atuação de uma divisão de fiscalização que se constitui na área técnica com a atribuição de realizar a fiscalização da folha de pagamento. Assim, a equipe de servidores, composta por nove auditores de controle externo que atuam nessa área e pela chefia da Divisão, totalizando dez pessoas, foram mobilizados para participar das entrevistas.

Duarte (2005) define a entrevista individual em profundidade como uma técnica metodológica da pesquisa qualitativa que explora determinado tema com base nas informações, percepções e experiências dos entrevistados. Possui a vantagem de possibilitar maior flexibilidade do roteiro e das respostas, além de identificar problemas, microinterações, padrões e detalhes e caracterizar fenômenos específicos (DUARTE, 2005). Tais peculiaridades da entrevista em profundidade foram adequados ao objetivo estabelecido na presente pesquisa.

Yin (2016) opta pelo termo “entrevista qualitativa”, ao tratar da entrevista em profundidade, em razão desse conceito abranger aspectos e combinações das entrevistas não estruturada, intensiva e em profundidade. Segundo ele, essa técnica assume um formato mais conversacional, sem a rigidez ou uso de perguntas que induzem a resposta do participante.

A entrevista consiste em uma forma de obter *insights* sobre questões sociais importantes, por meio da compreensão das experiências dos entrevistados em relação ao objeto do estudo. Como método de investigação, a entrevista em profundidade promove o envolvimento ativo dos entrevistados, ou participantes, na reconstrução das experiências por meio da linguagem (SEIDMAN, 2006).

3.2.3.1 Universo e amostra da pesquisa

As entrevistas em profundidade foram realizadas por meio de roteiro semiestruturado, no período de 20 de março a 30 de julho de 2023, com dez servidores, dentre os quais, nove

auditores de controle externo que integram as equipes de auditoria da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência, com o objetivo de levantar informações para o desenho do mapeamento pretendido. Apenas cinco pessoas, dentre as quais, foi incluída a chefe da divisão, por participar de todo o processo desde a escolha da equipe até a validação do projeto e do relatório, tiveram participação em mais de duas auditorias.

Cabe justificar que um dos entrevistados afirmou não ter participado de nenhuma auditoria de folha de pagamento. Todavia, houve opção pela sua permanência na amostra porque a auditoria de folha de pagamento segue os ritos dispostos nas normas de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul e em razão das contribuições relevantes, considerando os resultados almejados pela atuação do TCE/MS e os benefícios da fiscalização dos recursos públicos para a administração e para a sociedade.

3.3 Procedimentos de tratamento de dados

Os formatos dos dados utilizados na pesquisa foram textos e documentos. Depois de colhidos, os dados foram selecionados, categorizados, organizados e classificados. Para exame das informações obtidas por meio da abordagem qualitativa, foram utilizadas técnicas como a análise documental e de conteúdo.

Vergara (2015) afirma que a análise de conteúdo se presta tanto aos fins exploratórios quanto aos de verificação de hipóteses ou suposições preestabelecidas e é considerada uma técnica para o tratamento de dados que visa a identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema. Surgiu no início do século XX como técnica aplicada ao tratamento de materiais jornalísticos, sendo utilizada ainda hoje para transcrição de entrevistas e de documentos institucionais. Grandes quantidades de dados podem ser tratadas com auxílio de *softwares*, cabendo ao pesquisador interpretá-los posteriormente.

Sampieri, Collado e Lucio (2013) esclarecem que, no enfoque qualitativo, depois de serem agrupados, os dados verbais e escritos passam a fazer parte de uma base de dados elaborada e examinada para determinar significados e descrever o fenômeno estudado a partir do ponto de vista de seus autores.

Na abordagem qualitativa, os critérios de avaliação a serem considerados na coleta e análise de dados devem ser a credibilidade, confirmação, valoração e transferência. Sampieri, Collado e Lucio (2013) acrescentam que a pesquisa qualitativa também permite a elaboração de relatório de resultados emergente e flexível e reflexivo com a aceitação de tendências.

Hardy, Harley e Phillips (2004) abordam a possibilidade de ampliar a análise de conteúdo com enfoque no discurso, de forma complementar. Para os autores, embora esses dois métodos tenham características de campos filosóficos diferentes, eles poderiam ser combinados na exploração das ciências sociais. As formas mais estruturadas de análise do discurso seriam compatíveis com o viés mais interpretativo de análise de conteúdo, possibilitando a análise qualitativa, interpretativa e construtivista dos fenômenos sociais.

Embora a análise do discurso naturalmente seja voltada ao teste de hipóteses realizado por meio da análise estatística, com foco na objetividade, na sistematização e quantificação dos dados, Hardy, Harley e Phillips (2004) salientam que há formas de análise de conteúdo mais qualitativas, que incluem a análise do contexto similares à análise do discurso.

Por todo o exposto, a escolha da abordagem qualitativa, por meio da análise documental e de conteúdo, justificou-se em razão da necessidade de possibilitar o aprofundamento do estudo e ampliar o conhecimento do tema investigado. A definição de procedimentos metodológicos considerou as especificidades da temática de acordo com as restrições de tempo e a finalidade da pesquisa.

3.3.1 Fluxograma

Segundo Damelio (2011), mapas e fluxogramas ajudam a tornar o trabalho ou algum aspecto dele visível a fim de atingir uma meta específica ou outro propósito pretendido. Dos três mapas apresentados por ele, o fluxograma é o que permite o maior detalhamento do trabalho. Considerando a sistematização apresentada por Damelio (1996, 2011) acerca das várias ferramentas de BPM, houve a opção pelo *flowchart*, ou fluxograma, no mapeamento das rotinas de fiscalização da folha de pagamento pelo Tribunal de Contas do Estado.

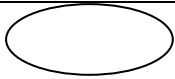
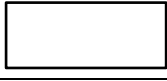
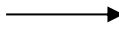
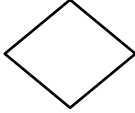
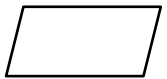
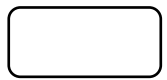


O fluxograma, para Wildauer e Wildauer (2015), é uma ferramenta usada pelos gestores de processo para mapear o sistema da organização com o objetivo de apresentar uma descrição gráfica do sistema e dos seus processos. É utilizado um diagrama para representar os processos, as operações e os fluxos do sistema da organização por meio da decomposição da sua complexidade, descrevendo e detalhando atividades, tarefas e ações de forma a permitir uma análise do fluxo de dados. Para essa representação, o fluxograma utiliza símbolos específicos para indicar os processos, insumos, entradas, transformações, controles e saídas, além de outros detalhamentos destinados a possibilitar a fácil compreensão de como se dá o fluxo de dados ou informações de cada um dos processos que compõem determinado sistema.

De acordo com o Guia PMBOK (2017, p. 284), os fluxogramas também são chamados de mapas de processos “porque mostram a sequência de etapas e as possibilidades de

ramificação existentes para um processo que transforma uma ou mais entradas em uma ou mais saídas”. Quando fluxos de trabalho são usados para representar as etapas de um processo podem ser usados para melhoria de processos, bem como para identificar onde defeitos da qualidade podem ocorrer ou onde inserir verificações da qualidade.

O desenho do fluxograma parte de um estado inicial, um ponto de controle, e por meio de uma seta, que representa o fluxo de dados, segue até atingir um ponto de decisão, que pode estar conectada ou não a outro processo. Essa sequência é repetida até o estado final, que seria o fim do mapeamento de determinado processo. Ainda conforme Wildauer e Wildauer (2015), considerando a complexidade dos sistemas, a representação do fluxograma parte de um contexto geral, definido como macroprocesso que vai se decompondo em subprocessos interconectados por ligações de fluxos de dados, desenhados de acordo com os seguintes símbolos apresentados no quadro 3:

Quadro 3 – Símbolos mais utilizados na construção do fluxograma de produção

Símbolo	Nome da figura	Descrição
	Elipse	Denota o conector usado.
	Retângulo	Representa o processo cujo nome deve ser um verbo que exprima ação.
	Seta	Indica o sentido do fluxo, a sequência das etapas, a decisão tomada.
	Losango	Representa a decisão de um questionamento (uma pergunta, uma alternativa a ser escolhida) que terá sempre saída binária, ou seja, dois tipos: Sim ou Não etc.
	Paralelogramo	Entrada e saída de dados
	Retângulo com bordas arredondadas	Representa um processo alternativo ou o início e fim de um programa (<i>software</i>)
	Trapézio	Representa uma operação manual ou ajuste no processo
	Elipse	Representa o início ou o fim do fluxo de dados ou de materiais



Fonte: Wildauer e Wildauer (2015, p. 75)

Wildauer e Wildauer (2015) acrescentam que, além de descrever o fluxo e facilitar a análise da sequência de execução dos processos, essa diagramação permite alterar o fluxo mediante aplicação de melhorias, o que pode agilizar a execução do processo ou do sistema.

Para delinear as etapas de auditoria da folha de pagamento foram construídos fluxogramas usando a ferramenta denominada BPMN, Modelo e Notação de Processo de Negócios, disponibilizada online gratuitamente na Plataforma Heflo, disponível no link portal <https://app.heflo.com/>, por meio de versão gratuita para uso acadêmico (HEFLO, 2023).

O BPMN fornece um padrão, que consiste em uma notação gráfica para comunicar procedimentos de maneira padrão (OMG, 2023). A Plataforma Heflo detalha a funcionalidade de cada um dos símbolos. Na linguagem BPMN são identificados quatro tipos de símbolos referentes a elementos que representam o comportamento do processo: objetos de fluxo, objetos de conexão, *swim lanes* e artefatos. O quadro 4 identifica esses símbolos:




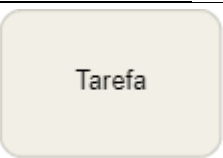
Quadro 4 – Símbolos utilizados na construção do fluxograma conforme a notação BPMN





Símbolos	Tipos	Descrição
Objetos de fluxo	Atividades	O trabalho que é executado, simbolizado por quadrados.
	Eventos	As ocorrências, algo que acontece (por exemplo o início do processo), simbolizados por círculos.
	Gateways	Pontos de desvio que determinarão o caminho que o processo seguirá (por exemplo a decisão de consolidar as informações), simbolizados por diamantes.
Objetos de conexão	Fluxo de sequência	Mostra em que ordem as atividades são executadas, e é simbolizado por uma linha cheia e uma seta adiante.
	Fluxo de mensagens	Indica quais as mensagens que fluem entre dois processos/piscinas, e é representada por uma linha tracejada, um círculo aberto e uma seta aberta no fim.
	Associação	Conecta os artefatos aos objetos de fluxo, e é simbolizado por uma linha tracejada.
<i>Swim lanes</i>	Piscinas	Representam processos e participantes no processo.
	Raias	Cada piscina possui várias raias, que simbolizam os papéis, áreas e responsabilidades no processo.
Artefatos	Saída  Saída de Dados	Os artefatos trazem o maior nível de detalhe ao diagrama, pois permitem que informações extras sejam trazidas. Os artefatos são utilizados para agregar documentação visual ao diagrama. Um dos principais elementos do BPMN são os objetos de dados, que descrevem como os dados podem ser manipulados.
	Entrada  Entrada de Dados	
	<i>Data store</i>	
	<i>Data object</i>	

Fonte: Dados disponibilizados na Plataforma Heflo (HEFLO, 2023), sistematizados pela autora (2023)

São ainda esclarecidas as funções dos principais símbolos usados na notação BPMN 2.0, conforme quadro 5:

Quadro 5 – Exemplos dos principais símbolos utilizados na construção do fluxograma

Símbolo	Descrição	Exemplo
Conectores	Elementos de ligação da sequência dos fluxos de trabalho, ligam diferentes elementos em um fluxo BPMN	<p>Fluxo de sequência das atividades:</p>  <p>Fluxo de mensagens:</p>  <p>Associação de artefatos e elementos do fluxo:</p> 
Atividades	Representam o trabalho que será realizado	 <p>Tarefa simples: representa um trabalho realizado no processo. Pode ter associado um formulário para entrada de dados</p>

Gateways	Mostram a ramificação e a reunião do fluxo de tarefas	 Exclusivo Paralelo	
Eventos	Indicam eventos exteriores ao processo que o influenciam. Podem ser iniciais, intermediários ou finais	 Início	Início de processo simples: Normalmente é utilizado para representar o início manual de um processo.
			Temporizador: pode ser utilizado como um evento de borda em uma tarefa para definir fluxos de exceção. Também é utilizado para estabelecer uma restrição no fluxo (por exemplo “Aguardar 1 dia”).
			Fim (genérico): É uma simples marcação do fim do processo e finaliza a “token” do fluxo. Vale lembrar que um processo pode conter 1 ou mais “tokens”, que são caminhos em paralelo.

Fonte: Dados disponibilizados na Plataforma Heflo (HEFLO, 2023), sistematizados pela autora (2023)

Conforme Pereira *et al.* (2011), a notação de modelagem BPMN contribui para uma melhor visualização e compreensão dos processos por qualquer pessoa, mesmo sem conhecimento do negócio e da ferramenta.

4 RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO

Neste tópico são apresentados resultados das análises e entrevistas realizadas sobre as atividades de fiscalização da folha de pagamento. Esta etapa se constituiu no levantamento dos dados para mapeamento do fluxo das ações de auditoria dos órgãos sob a jurisdição do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

O mapeamento de processos foi realizado inicialmente por meio de análise da legislação pertinente à temática. Sequencialmente, foram feitas as entrevistas com os servidores que integram as equipes de auditoria da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência (DFAPP) para o subsequente detalhamento das tarefas pertinentes e estruturação dessas atividades em fluxograma. A partir da realização das entrevistas em profundidade foram levantadas informações para desenho do mapeamento pretendido.

De início, são descritas as atribuições da DFAPP, o organograma e explanadas questões relativas à atuação no controle externo dos gastos de pessoal, a fim de estabelecer como se dão as rotinas de auditoria. Em seguida, são apresentados os fluxogramas elaborados a partir do mapeamento da auditoria da folha de pagamento para, ao final, identificar as oportunidades de melhoria.

4.1 Estrutura do TCE-MS

Em atendimento ao primeiro objetivo específico proposto, esta etapa do estudo teve início com a análise da estrutura e composição do TCE-MS e das atribuições da área técnica, a partir do exame da legislação, para melhor contextualização do trabalho realizado. Além das disposições contidas na Constituição Federal e na Constituição Estadual de Mato Grosso do Sul, o Tribunal de Contas do Estado é regido por sua Lei Orgânica. Consoante previsão expressa na Lei Orgânica, cabe ao Tribunal de Contas editar os atos normativos necessários para dar fiel execução às suas atribuições, dentre os quais, o Regimento Interno, nos quais são estabelecidos a organização e o funcionamento do Tribunal e suas competências, processos, prazos etc.

No exercício de suas funções, o Tribunal ainda pode editar outros atos normativos, que compreendem a Resolução, a Deliberação, o Provimento, Portaria, e a Instrução Normativa, conforme previsão do artigo 69 do Regimento Interno (MATO GROSSO DO SUL, 2018c). Os instrumentos de formalização dos atos de competência do Tribunal de Contas compreendem, ainda, a Decisão Singular, o Parecer Prévio, o Parecer-C e o Acórdão, relativamente aos atos

de controle externo do Tribunal; e, relativamente aos atos consultivos, a publicação de Orientação Técnica aos Jurisdicionados e de Orientação Técnica Interna.

A Lei Orgânica do TCE-MS vigente é a Lei Complementar n. 160, de 2 de janeiro de 2012. A norma estabelece no seu artigo 2º qual é a estrutura e quais unidades compõem a Corte de Contas (MATO GROSSO DO SUL, 2012, pp. 1-2):

Art. 2º O Tribunal de Contas, constituído de sete Conselheiros, tem sede na Capital do Estado e sua jurisdição abrange todo o território estadual.

Parágrafo único. O Tribunal tem a seguinte estrutura funcional:

I - o Corpo Deliberativo, composto pelos Conselheiros;

II - a Presidência;

III - a Vice-Presidência;

IV - a Corregedoria-Geral;

V - a Auditoria;

VI - a Escola Superior de Controle Externo (ESCOEX);

VI - A Ouvidoria;

(acrescentado pela Lei Complementar n. 264, de 10 de junho de 2019)

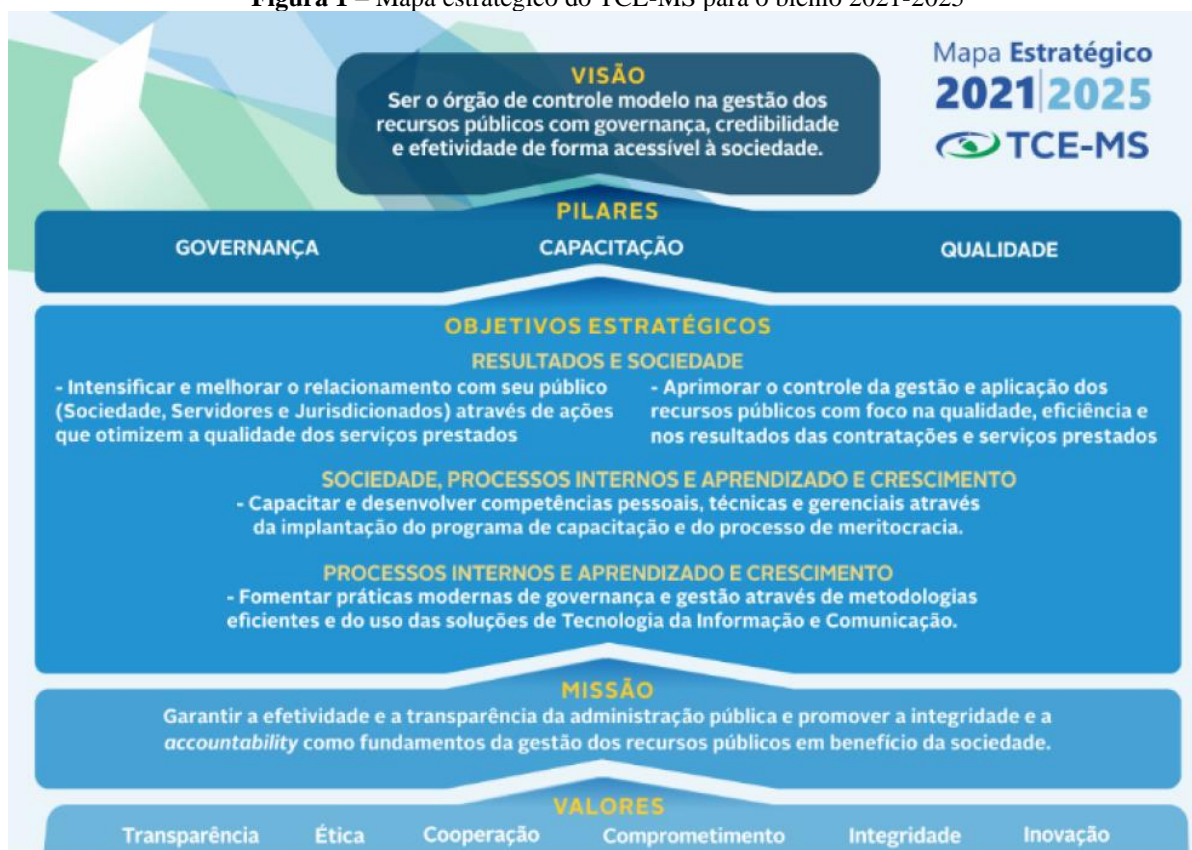
VII - as unidades de auxílio técnico e administrativo.

Art. 3º Atua no Tribunal de Contas, como instituição permanente e essencial à atividade de controle externo, o Ministério Público de Contas do Estado (MPC).

O texto do regimento vigente, Resolução TCE-MS n. 98, de 5 de dezembro de 2018, dispõe que as unidades organizacionais de auxílio técnico são responsáveis pelas manifestações nas matérias de competência do TCE na fase de instrução dos processos e dos recursos ou pedido de revisão, segundo as prioridades definidas no plano de diretrizes do controle externo. Essas unidades também realizam a fiscalização por meio dos instrumentos de auditoria, inspeção, monitoramento e acompanhamento, como previsto no Regimento Interno do TCE-MS (artigo 188, I), no Plano de Fiscalização do Tribunal e em harmonia com as normas de auditoria governamental (MATO GROSSO DO SUL, 2018c).

Conforme já mencionado na justificativa desse trabalho e pode-se visualizar na figura 1, o TCE-MS tem a missão institucional de garantir a efetividade e a transparência da administração pública (MATO GROSSO DO SUL, 2021a).

Figura 1 – Mapa estratégico do TCE-MS para o biênio 2021-2025

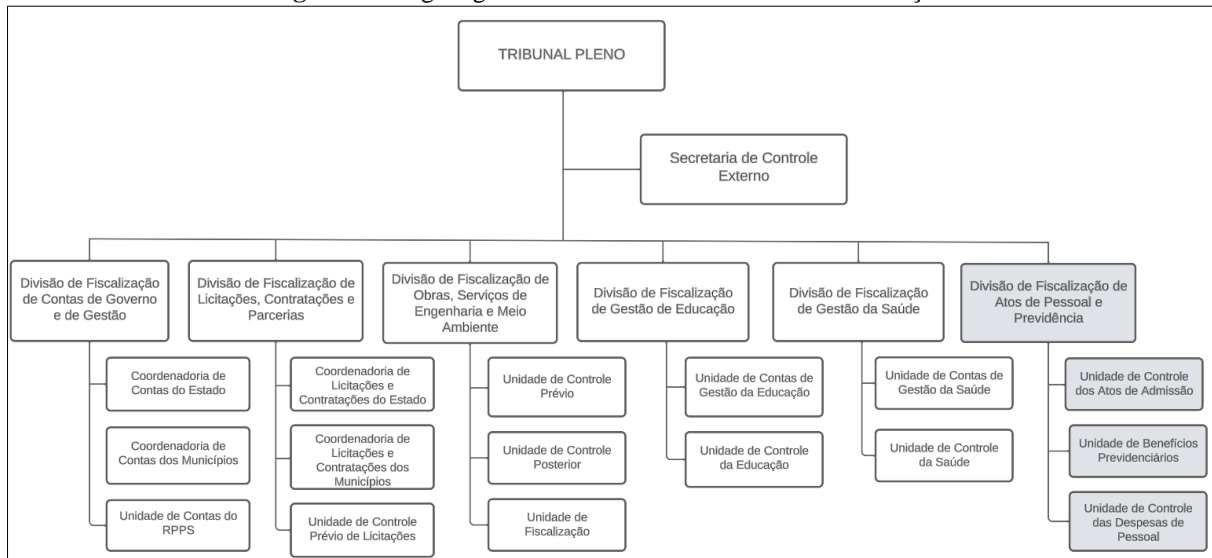


Fonte: Resolução TCE/MS n. 151, de 6 de outubro de 2021 (MATO GROSSO DO SUL, 2021a, p. 5)

E, para concretizar os objetivos estratégicos de cada gestão, desde 2018, o TCE-MS atua com base no modelo organizacional de tematização das áreas de controle externo disposto na Resolução TCE-MS n. 115, de 4 de dezembro de 2019 (MATO GROSSO DO SUL, 2019).

Assim, as unidades organizacionais de auxílio técnico, denominadas divisões de fiscalização, vinculadas institucionalmente ao Tribunal Pleno, também foram organizadas segundo as temáticas de atuação: obras, serviços de engenharia e meio ambiente; gestão da saúde; gestão da educação; contas de governo e de gestão; licitações, contratações e parcerias; e atos de pessoal e previdência.

O §2º do artigo 14 da Resolução acrescenta que as divisões terão vínculo funcional com os conselheiros, relativamente à instrução dos processos distribuídos aos relatores e, para fins de apoio executivo, administrativo e de recursos humanos, as divisões de fiscalização tem ligação operacional com a Secretaria de Controle Externo (artigo 14, §2º), apresentada na figura 2 (MATO GROSSO DO SUL, 2019).

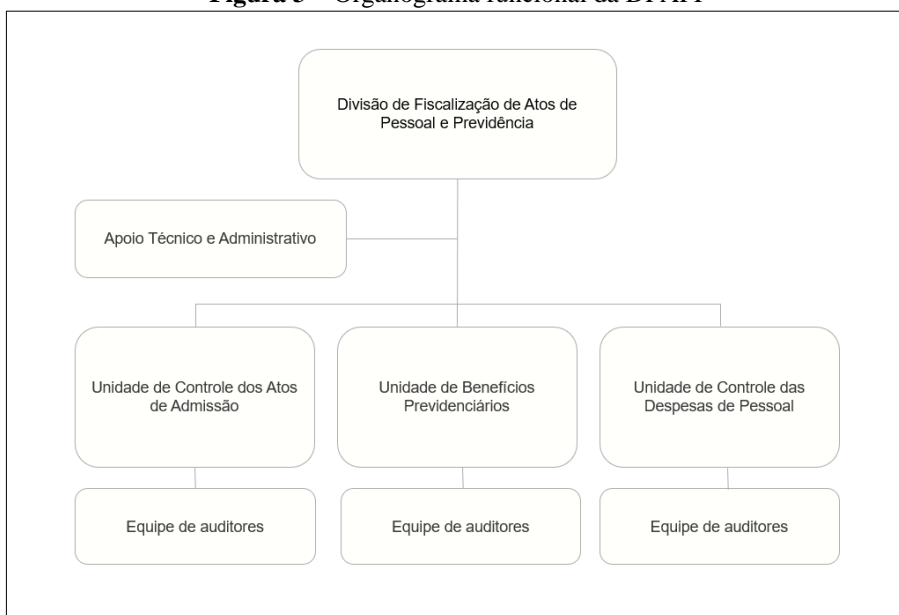
Figura 2 – Organograma funcional das divisões de fiscalização

Fonte: Adaptado pela autora com base na Resolução TCE-MS n. 115/2019, com as alterações promovidas pela Resolução TCE-MS n. 179/2023 (MATO GROSSO DO SUL, 2019, 2023), 2023

A Resolução TCE-MS n. 115, de 4 de dezembro de 2019 detalha as competências das Divisões de Fiscalização em seu artigo 15. A atuação dessas unidades têm por finalidade oferecer os elementos técnicos necessários às deliberações do Tribunal de Contas, competindo-lhes, entre outras atribuições, executar atividades de fiscalização, emitir manifestação técnica e elaborar relatórios, colaborar na formulação dos planos de controle, analisar denúncias, representações e consultas, recursos ordinários, embargos de declaração e de agravo e de pedido de revisão, que tratam de matérias da sua área de atuação (MATO GROSSO DO SUL, 2019).

4.1.1 Estrutura da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência

A Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência (DFAPP) é a unidade de auxílio técnico do TCE-MS com pertinência temática em relação ao presente estudo, por essa razão sua estrutura será melhor detalhada. As atribuições da DFAPP estão previstas no artigo 21 da Resolução TCE-MS n. 115, de 4 de dezembro de 2019 (MATO GROSSO DO SUL, 2019) e representadas na figura 5, por meio do organograma funcional da Divisão:

Figura 3 – Organograma funcional da DFAPP

Fonte: Elaborado pela autora com base na Resolução TCE-MS n. 115/2019 (2022)

Dentre essas competências, estão compreendidas as ações de auditoria, inspeção, acompanhamento e análise dos atos de admissão de pessoal, de concessão de benefícios pelos Regimes Próprios de Previdência Social, para fins de registro, conforme determinação da Constituição Federal. Incluem-se entre essas atividades, o exame dos atos de realização de concursos públicos, as nomeações, as concessões de aposentadorias e pensões, o monitoramento e controle da gestão das despesas com pessoal e análise das folhas de pagamento do Estado e dos municípios.

Para atendimento dessa demanda, a Divisão conta atualmente com equipe de 15 pessoas no total. São dez auditores estaduais de controle externo (ACEs), um técnico de controle externo, um técnico administrativo, um servidor de apoio administrativo e um aprendiz, todos coordenados por um Chefe II, responsável pela Divisão.

A equipe de ACEs é responsável pela realização de auditorias governamentais da área de atuação, além da emissão de análise, despachos, notificações e manifestações nos processos de admissão e concessão das unidades jurisdicionadas. Dentre os dez auditores, quatro são supervisores que atuam na revisão, orientação e execução dos trabalhos.

O apoio técnico administrativo é voltado para a distribuição de processos, controle de prazos de juntada de respostas de notificações, atendimento ao público interno e apoio às demais atividades administrativas. Por fim, cabe ao chefe da Divisão, organizar, dirigir, coordenar, controlar e avaliar a execução das tarefas da unidade (MATO GROSSO DO SUL, 2019).

Especificamente no caso da atuação da equipe de auditores nas fiscalizações que, como já mencionado, incluem os instrumentos de auditoria, inspeção, monitoramento e acompanhamento, a atuação se desenvolve por meio de projetos, que fazem parte de um plano anual de fiscalização, aprovado pelo Tribunal de Contas e elaborado com base no plano de diretrizes do TCE (MATO GROSSO DO SUL, 2018c, 2019). De acordo com o artigo 190, §1º, I, do RITCE-MS, o Plano Anual de Fiscalização é proposto pela Diretoria-Geral, após consolidar as propostas das divisões de fiscalização. O plano é encaminhado à presidência, que o submete à deliberação do Tribunal Pleno (MATO GROSSO DO SUL, 2018c).

Uma das grandes metas específicas da Divisão, alinhada ao plano de diretrizes do TCE-MS, é dar celeridade à análise dos processos, considerando a demanda das áreas temáticas de admissão e de concessão de benefícios. Em relação aos benefícios previdenciários, o Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar o Recurso Extraordinário 636.553, em 19.02.2020, fixou a tese no tema de repercussão geral 445, para determinar que as Cortes de Contas têm o prazo de até cinco anos para julgar a legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma ou pensão, a contar da remessa do processo. Tal determinação judicial se aplica a todos os Tribunais de Contas do país e impôs maior agilidade no exame da legalidade dos atos de concessão (BRASIL, 2020).

A decisão citada no parágrafo anterior, além de outros normativos, como a Lei Complementar Estadual n. 312, de 4 de maio de 2023 (MATO GROSSO DO SUL, 2023c), que alterou dispositivos da Lei Complementar n. 160, de 2 de janeiro de 2012 (MATO GROSSO DO SUL, 2012) quanto aos trâmites e prazos prescricionais, e outras jurisprudências, motivaram o Tribunal de Contas do Estado a publicar a Resolução TCE-MS n. 188, de 24 de maio de 2023. A normativa estabeleceu o prazo decadencial de cinco anos, contados da data de ingresso do processo no Tribunal de Contas, para apreciação da legalidade, para fins de registro dos atos de aposentadoria, reforma e pensão, bem como dos atos de admissões de pessoal (MATO GROSSO DO SUL, 2023d). Assim, os atos de admissão também foram incluídos como prioridade a serem analisados de forma célere.

4.2 Normas de fiscalização do TCE-MS

As ações fiscalizatórias realizadas pelos auditores da Cortes de Contas de Mato Grosso do Sul se pautam nos regulamentos internos consolidados nas normas de fiscalização aprovados por meio da Resolução TCE-MS n. 141, de 25 de fevereiro de 2021 (MATO GROSSO DO SUL, 2021b) e nos manuais aprovados. Com a publicação, o objetivo do TCE foi o de adequar os

seus procedimentos de controle dos gastos públicos às Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) e às metodologias e padrões nacionais e internacionais e exigências do Marco de Medição do Desempenho e do Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas da Atricon (MMD-QATC).

A Lei Orgânica do TCE-MS traz no artigo 26 quais são os instrumentos de fiscalização do Tribunal, apontando que podem ser utilizados a auditoria, a inspeção, o monitoramento e o acompanhamento (MATO GROSSO DO SUL, 2012). Ou seja, a auditoria é uma das modalidades de fiscalização previstas legalmente. O quadro 6 identifica os instrumentos normativos já aprovados no âmbito do TCE-MS relacionados às modalidades de fiscalizações:

Quadro 6 – Normas e manuais de auditoria aprovados pelo TCE-MS

Normativa	Descrição
Resolução TCE-MS n. 97, de 5 de dezembro de 2018	Aprova os Manuais de Auditoria de Conformidade, de Inspeção e de Controle e Garantia da Qualidade das Fiscalizações do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.
Resolução TCE-MS n. 109, de 27 de junho de 2019.	Aprova os Manuais de Monitoramento e Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.
Resolução TCE-MS n. 116, de 11 de dezembro de 2019	Aprova o Manual para operacionalização das ações de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, por meio do instrumento de acompanhamento.
Resolução TCE-MS n. 141, de 25 de fevereiro de 2021	Aprova as Normas de Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

Fonte: Elaborado pela autora com base na legislação do TCE-MS, 2023

Tais modalidades são assim definidas na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de MS (MATO GROSSO DO SUL, 2012), conforme quadro 7:

Quadro 7 – Modalidades de fiscalizações previstas pelo TCE-MS

Modalidade	Definição	Previsão legal
Auditoria	É o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para: I - examinar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos ao seu controle, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; II - avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos programas, projetos, sistemas e atividades governamentais, quanto aos seus aspectos de economicidade, eficiência e eficácia; III - subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.	Artigo 28
Inspeção	É o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade dos atos praticados por pessoas sujeitas ao seu controle.	Artigo 29
Acompanhamento	É o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para: I - examinar, ao longo de um período predeterminado, a legalidade e a legitimidade dos atos sujeitos ao seu controle; II - avaliar, ao longo de um período predeterminado, o desempenho dos órgãos e das entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.	Artigo 30

Monitoramento	É o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos.	Artigo 31
---------------	---	-----------

Fonte: Elaborado pela autora com base na Lei Orgânica do TCE-MS, 2023

As unidades de auxílio técnico, chamadas de Divisões de Fiscalização, consoante as normas de fiscalização do TCE-MS, devem desempenhar de forma padronizada um processo sistemático, documentado e independente a fim de verificar se o objeto em exame está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. Cada tipo de fiscalização foi regulamentado por um manual específico conforme a abordagem: conformidade, operacional ou financeira.

A financeira tem por objetivo determinar se a informação financeira do órgão está em harmonia com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável enquanto a operacional analisa se os programas e instituições estão operando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade. Por fim, a auditoria de conformidade verifica se o objeto fiscalizado está de acordo com as normas e critérios aplicáveis, o que inclui a legislação, políticas e princípios gerais que regem a gestão orçamentária e financeira e a conduta dos agentes públicos.

A Resolução TCE-MS n. 141/2021 acrescenta que as ações de controle externo podem ainda combinar as abordagens “conformidade”, “operacional” e “financeira” diante da necessidade do tema fiscalizado, seja a ação realizada de forma presencial ou remota (item 2.2.2).

Como partes da fiscalização, são definidos o jurisdicionado como responsável; o auditor ou técnico como profissional de auditoria e como usuários, são identificadas as pessoas para quem o profissional de auditoria prepara o relatório de fiscalização. Dentre os usuários estão os conselheiros relatores, que são os usuários diretos, e dentre os usuários indiretos os órgãos legislativos ou de controle, os responsáveis pela governança ou o público em geral (MATO GROSSO DO SUL, 2021b), conforme sistematizado no quadro 8:

Quadro 8 – Partes da fiscalização

Partes da fiscalização	Descrição	
Parte responsável	- Jurisdicionado; ou - Interessado, definido no Regimento Interno	
Profissional de auditoria	- Auditor Estadual de Controle Externo; ou - Técnico de Controle Externo do quadro de pessoal do TCE-MS	
Usuários	Usuários diretos: - Conselheiros Relatores	Usuários indiretos: - Órgãos legislativos ou de controle; - Responsáveis pela governança - Público em geral

Fonte: Elaborado pela autora com base na Resolução TCE-MS n. 141/2021, (MATO GROSSO DO SUL, 2021b), 2023

Quanto às equipes de fiscalização, as normas do TCE determinam que o número de integrantes deverá ser estipulado em função da complexidade e objetivos do trabalho, sendo a

equipe constituída por, no mínimo, dois profissionais e de preferência multidisciplinar, ou seja, composta por servidores com formação técnica e qualificação diversas. A competência de tais equipes compreende o planejamento, execução e elaboração dos relatórios, com a devida autonomia e livre de interferências. A Resolução acrescenta que as equipes devem ainda ter rodízio de profissionais, inclusive na função de coordenador, a fim de proteger a independência e a objetividade, bem como propiciar o desenvolvimento profissional de todo o corpo de profissionais de auditoria do TCE-MS (MATO GROSSO DO SUL, 2021b).

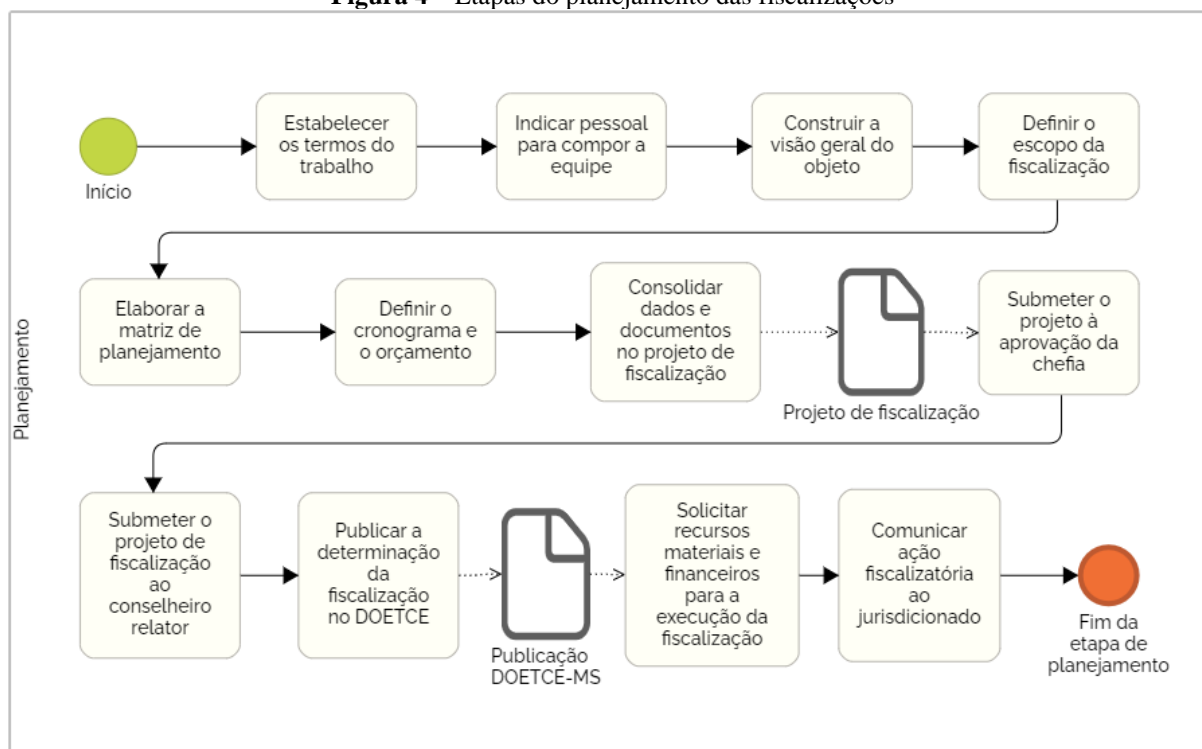
O planejamento das ações de controle externo das unidades técnicas integra o plano institucional e deve se realizar por meio do levantamento preliminar de dados, informações ou documentos necessários para identificar os instrumentos adequados para cada procedimento de fiscalização. Segundo as normas de auditoria do TCE-MS, o planejamento da fiscalização deve abranger as seguintes atividades listadas no quadro 9, a serem realizadas de forma coordenada:

Quadro 9 – Etapas do planejamento, conforme as Normas de Fiscalização do TCE-MS

Etapas sequenciais do planejamento da fiscalização
1 – Estabelecimento dos termos do trabalho de fiscalização
2 – Indicação de pessoal para compor a equipe de auditoria
3 – Construção de uma visão geral do objeto e de seu ambiente
4 – Definição do escopo da fiscalização
5 – Elaboração da matriz de planejamento
6 – Definição do cronograma e do orçamento
7 – Consolidação dos dados, das informações e dos documentos gerados em um projeto de fiscalização
8 – Submissão do projeto de fiscalização à aprovação da chefia da unidade técnica
9 – Submissão do projeto de fiscalização ao conselheiro relator
10 – Publicação no Diário Oficial Eletrônico do TCE da determinação de realização da fiscalização
11 – Solicitação de recursos materiais e financeiros para realização da fase de execução da fiscalização
12 – Comunicação da ação fiscalizatória ao jurisdicionado

Fonte: Resolução TCE-MS n. 141/2021, com adaptações (2023)

O artigo 189 do Regimento Interno do TCE-MS (MATO GROSSO DO SUL, 2018c) estabelece que as atividades relativas à fiscalização por meio dos instrumentos de auditoria, inspeção, monitoramento e acompanhamento serão precedidas de Plano de Fiscalização, pela portaria de nomeação da equipe, e pela formalização do processo devidamente autuado. A figura 3 sistematiza o fluxo das fases de planejamento da fiscalização prevista nas Normas de Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul:

Figura 4 – Etapas do planejamento das fiscalizações

Fonte: Elaborado pela autora com base na Resolução TCE-MS n. 141/2021, 2023

Após a fase de planejamento, tem início a fase de execução da fiscalização, quando a equipe técnica estará *in loco* ou desenvolvendo atividades remotas de aplicação dos procedimentos ou testes de auditoria contidos na matriz de planejamento, com o objetivo de avaliar as evidências de irregularidades ou ilegalidades. Nessa etapa, após o exame documental, serão elaboradas a matriz de achados e, se for o caso de identificar os autores de quaisquer irregularidades, a matriz de responsabilização. As matrizes de achados e responsabilização são os documentos que vão subsidiar a elaboração do relatório final da auditoria.

De forma sistematizada, as etapas da execução da auditoria podem ser representadas da seguinte forma, conforme quadro 10:

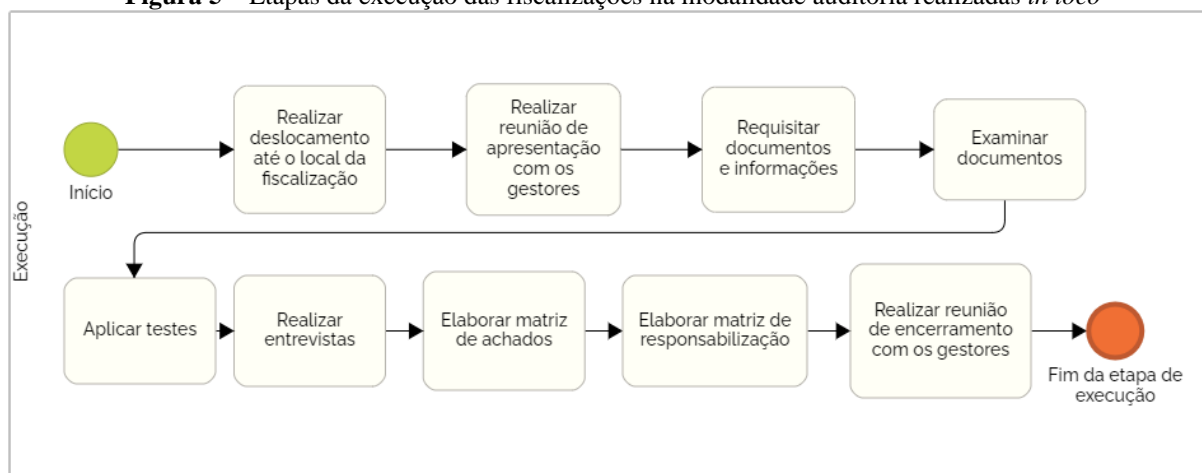
Quadro 10 – Etapas sequenciais da execução da fiscalização

Etapas sequenciais da execução da fiscalização
1 – Viagem de deslocamento até o local da fiscalização, no caso das atividades <i>in loco</i>
2 – Reunião de apresentação para abertura dos trabalhos, com os gestores responsáveis, no caso da fiscalização <i>in loco</i>
3 – Requisição de documentos e informações
4 – Exame documental
5 – Aplicação de testes
6 – Realização de entrevistas com os jurisdicionados, se for o caso;
7 – Elaboração da matriz de achados
8 – Elaboração da matriz de responsabilização
9 – Reunião de encerramento dos trabalhos com o gestor responsável

Fonte: Resolução TCE-MS n. 141/2021, com adaptações (2023)

O desenho das atividades realizadas durante a etapa de execução da auditoria *in loco* pode ser visualizado no fluxograma representado por meio da figura 4:

Figura 5 – Etapas da execução das fiscalizações na modalidade auditoria realizadas *in loco*



Fonte: Elaborado pela autora com base na Resolução TCE-MS n. 141/2021, 2023

A última etapa da fiscalização é a elaboração do relatório, com base no conteúdo da matriz de achados e de responsabilização. O relatório deverá conter os resultados da fiscalização, conclusões e recomendações ao relator do processo autuado com possíveis medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais. A observância das normas de fiscalização é que vai garantir o controle e a garantia da qualidade das fiscalizações.

Ao receber o relatório de fiscalização, o conselheiro relator poderá solicitar esclarecimentos à equipe de fiscalização, se necessário, solicitar o seu arquivamento, se não constatados indícios de irregularidades, nos termos do artigo 194 do RITCE-MS. O artigo 80 do Regimento Interno também estabelece como princípios aplicáveis aos processos que tramitam no Tribunal o do contraditório e da ampla defesa, da igualdade de tratamento e da imparcialidade, da celeridade, economia e simplicidade processuais, da finalidade e da razoabilidade e da motivação do ato. Assim, havendo irregularidades nos atos praticados o jurisdicionado será intimado para apresentar defesa, a fim de assegurar o contraditório (MATO GROSSO DO SUL, 2018c).

4.3 Auditoria da folha de pagamento

A parte inicial deste tópico da pesquisa atende ao segundo objetivo específico proposto, de esquematizar o fluxo do processo de auditoria das folhas de pagamento, em especial, o item 4.3.1, referente às etapas e sequência da auditoria da folha de pagamento. Inicialmente, é apresentada a caracterização da área com a atribuição de realizar as auditorias da folha de pagamento. O item 4.3.2, que trata dos agentes envolvidos no processo de auditoria da folha de

pagamento, assim como o 4.3.3, que apresenta as ferramentas utilizadas na auditoria de folha de pagamento, complementam o primeiro objetivo de pesquisa, de identificar etapas, agentes e as ferramentas utilizadas. Já os itens 4.3.4, 4.3.5 e 4.3.6 abordam aspectos ligados à finalidade e aos resultados das auditorias, o que atende ao terceiro objetivo específico, de avaliar os procedimentos adotadas para análise da folha de pagamento.

A análise de dados da folha de pagamento é relevante tanto no planejamento e na execução da auditoria quanto no exame rotineiro dos processos individuais de admissão e de concessão de benefícios sujeitos a registro, conforme competência constitucional delegada aos Tribunais de Contas (BRASIL, 1988). A auditoria da folha de pagamento dos entes públicos possibilita a verificação do cumprimento e a adequação ao teto de gastos fixado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, contribui para o monitoramento da evolução dos cargos comissionados e permite identificar o aumento de gastos com novas contratações temporárias, entre outros benefícios desse exame.

No âmbito do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul, a partir de 2020 houve a criação da Unidade de Despesa de Pessoal, por meio da Resolução TCE/MS n. 115, de 4 de dezembro de 2019, publicada no DOETC/MS n. 2300, e alterada pela Resolução TCE/MS n. 130, de 1º de outubro de 2020, publicada no DOETC/MS n. 2623 (MATO GROSSO DO SUL, 2019, 2020).

Cabe ressaltar que até o início de 2022, o Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul recebia remessas em meio eletrônico das folhas de pagamento apenas do pessoal ativo dos entes jurisdicionados. A partir da Resolução TCE-MS n. 155, de 15 de dezembro de 2021, com efeitos a contar de 30 de junho de 2022, foi alterada a Resolução TCE-MS n. 88, de 3 de outubro de 2018, para acrescentar expressamente a exigência do envio obrigatório da folha de pagamento dos inativos e pensionistas (MATO GROSSO DO SUL, 2021c).

A inclusão da obrigatoriedade de remessa das folhas de inativos vai possibilitar avanços no convênio celebrado entre o Tribunal de Contas da União (TCU), a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon), o Instituto Rui Barbosa (IRB) e Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios (TCs) para efetividade das ações de controle externo, do qual o TCE-MS é participante.

A cooperação técnica tem o objetivo de fiscalizar de forma contínua as folhas de pagamento da administração pública, por meio do intercâmbio de dados, com base nas soluções de tecnologia da informação disponibilizados no sistema e-Pessoal do TCU. Conforme dados citados no Acórdão 1055/2021 do TCU, em 2020, a correção de irregularidades nas folhas de pagamento gerou economia de recursos no montante estimado de R\$ 386 milhões (BRASIL,

2020). Os números dessa ação específica são um exemplo do impacto positivo das auditorias em folha de pagamento.

4.3.1 Etapas e sequência da auditoria da folha de pagamento

A partir da realização das entrevistas em profundidade com os servidores que integram as equipes de auditoria da Divisão de Atos de Pessoal e Previdência, foram levantadas informações para o desenho do mapeamento pretendido.

A primeira questão levantada no roteiro de entrevista (Apêndice A) foi a familiaridade de cada um dos entrevistados com o processo de auditoria de folha de pagamento. Para realização das auditorias, as equipes de fiscalização são compostas de dois a quatro integrantes, em razão da complexidade da situação e o volume de dados a serem examinados. Geralmente, a equipe é integrada por três auditores, um coordenador e dois membros.

Cabe salientar que não há uma equipe específica responsável pela realização da auditoria da folha de pagamento, os integrantes escalados para compor as equipes exercem simultaneamente outras atribuições, no caso, o exame dos processos de admissão de pessoal ou concessão de benefícios previdenciários. Dentre os dez entrevistados, a grande maioria já teve ao menos uma participação nesse tipo de fiscalização:

Tabela 1 – Familiaridade dos entrevistados com a auditoria em folha de pagamento

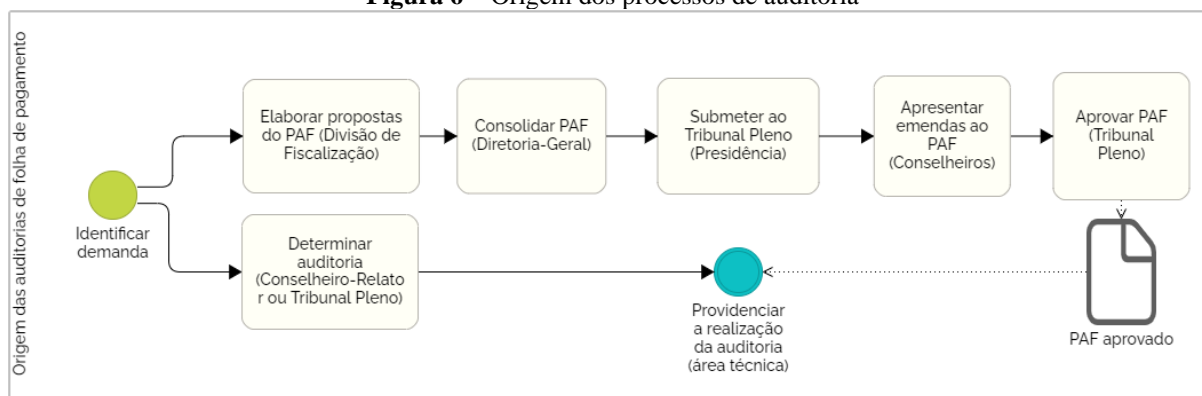
Perfil dos auditores entrevistados	Participações em auditorias de folha
Nunca realizou auditoria de folha de pagamento	1
Participou apenas uma vez	4
Participou de duas ou mais auditorias de folha	5

Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

Conforme apontado no tópico 4.3, no âmbito do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul, o exame da folha de pagamento é recente, começou a ser implementado a partir de 2020, com a criação da Unidade de Despesa de Pessoal. Assim, não há manual específico de auditoria em folha de pagamento, são seguidas as normas de auditoria de conformidade estabelecidas nos manuais do TCE, ou do manual de inspeção, se for o caso, com algumas especificidades em relação ao exame da folha de pagamento.

De forma geral, o processo de auditoria de folha de pagamento, como as demais fiscalizações, origina-se de duas formas: em cumprimento ao Plano Anual de Fiscalização (PAF) e em decorrência de fiscalizações determinadas pelo Conselheiro Relator ou Tribunal Pleno, conforme previsão do artigo 190 do Regimento Interno do TCE-MS (MATO GROSSO DO SUL, 2018c) sintetizado na figura 6:

Figura 6 – Origem dos processos de auditoria



Fonte: Elaborado pela autora a partir da análise do RITCE-MS, 2023

No primeiro caso, a definição dos entes a serem incluídos no plano de fiscalização e do escopo é realizada com base em matriz de riscos, segundo critérios de oportunidade, materialidade, relevância e risco. Como extraído a partir das entrevistas, a necessidade de inclusão de um determinado ente no Plano Anual de Fiscalização pode advir até do próprio acompanhamento mensal da folha de pagamento, quando é verificada alguma divergência em valores ou em número de servidores nos relatórios enviados mensalmente ao Tribunal pelos entes ou na análise dos processos enviados ao TCE que são submetidos a registro. O não envio da folha de pagamento, por exemplo, pode ser um indício de irregularidades.

As auditorias incluídas no PAF, que integra o plano de ação do TCE/MS, já são pré-autorizadas porque passaram pela aprovação do Pleno do TCE. Se a auditoria é oriunda do PAF é designado o relator, conforme definido na jurisdição do TCE-MS. Essa jurisdição é definida por meio da divisão dos entes jurisdicionados em seis grupos. Essa distribuição ocorre mediante sorteio a cada biênio e para cada grupo é definido um conselheiro-relator que recebe os processos daquelas localidades pelo período que compreende exercícios de dois anos, consoante o artigo 86 do RITCE-MS (MATO GROSSO DO SUL, 2018c).

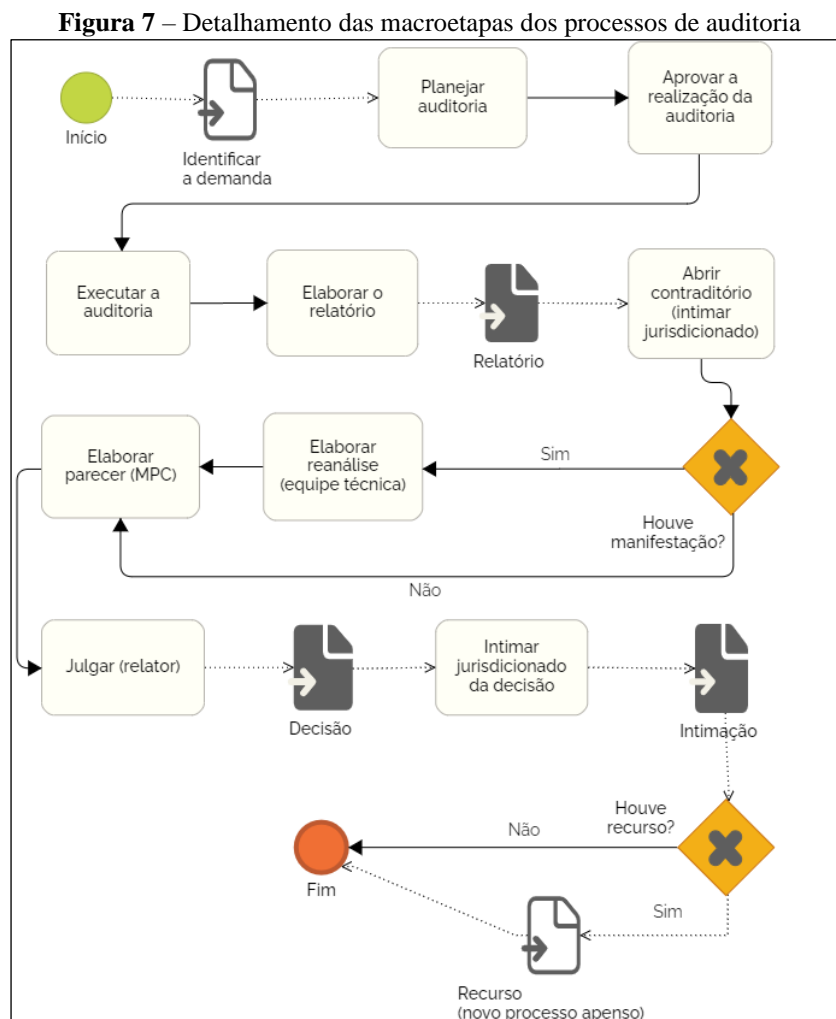
Já as fiscalizações determinadas pelo Conselheiro Relator, de forma extraordinária, de acordo com a previsão do artigo 4º, I, d, do RITCE-MS, podem se originar de denúncia, que pode ser anônima ou não, recebida pela presidência ou ouvidoria do TCE, iniciativa do conselheiro com base em fatos levantados na região da sua jurisdição, por exemplo, por sugestão da área técnica, ou, ainda, por representação dos agentes públicos legitimados no artigo 135 do RITCE-MS.

Independentemente da forma como se originam, as auditorias de folha de pagamento seguem a mesma rotina de planejamento prevista nas normas e levantado a partir das entrevistas realizadas com a equipe técnica da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal. A partir das

entrevistas foram identificadas as seguintes macroetapas da análise dos processos de auditoria de conformidade da folha de pagamento:

1. identificação da demanda;
2. planejamento da auditoria;
3. aprovação da auditoria;
4. execução (levantamento e cruzamento de dados);
5. elaboração do relatório;
6. abertura do contraditório (manifestação do jurisdicionado);
7. reanálise (se houver apresentação de defesa);
8. parecer do Ministério Público de Contas (MPC); e
9. julgamento:

A figura 7 apresenta um fluxo detalhado de cada um dos macroprocessos identificados, em que há tomadas de decisão por parte do ente do jurisdicionado, o que pode gerar novas etapas ou subprocessos.



Fonte: Elaborado pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

O relatório pode ser considerado o produto final da etapa de execução da auditoria. Nos termos do artigo 193 do Regimento Interno do TCE-MS, no caso de fiscalização instrumentalizada em auditoria, monitoramento ou acompanhamento, as atividades relativas a cada instrumento utilizado serão encerradas com a elaboração e a entrega do relatório ao conselheiro competente (MATO GROSSO DO SUL, 2018c).

No entanto a entrega do relatório não representa o fim do processo, antes do julgamento será aberto o contraditório, e mesmo após a decisão, que embora represente o produto final de todo o trâmite da auditoria no âmbito do Tribunal de Contas, poderá haver recurso por parte do jurisdicionado. Por outro lado, o cumprimento da decisão pelo ente fiscalizado, após a intimação, pode levar ao fim do fluxo, como também pode ser identificada a necessidade de acompanhamento ou monitoramento, o que também gerará um novo processo.

Esses macroprocessos serão detalhados em dois fluxogramas. Inicialmente, serão descritas as etapas do processo de auditoria da folha de pagamento realizado no âmbito da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência no quadro 11, e, após, a sequência, da origem do processo de auditoria ao julgamento, quando se alcançam os resultados da atividade iniciada com a autorização da auditoria.

Quadro 11 – Etapas da auditoria da folha de pagamento

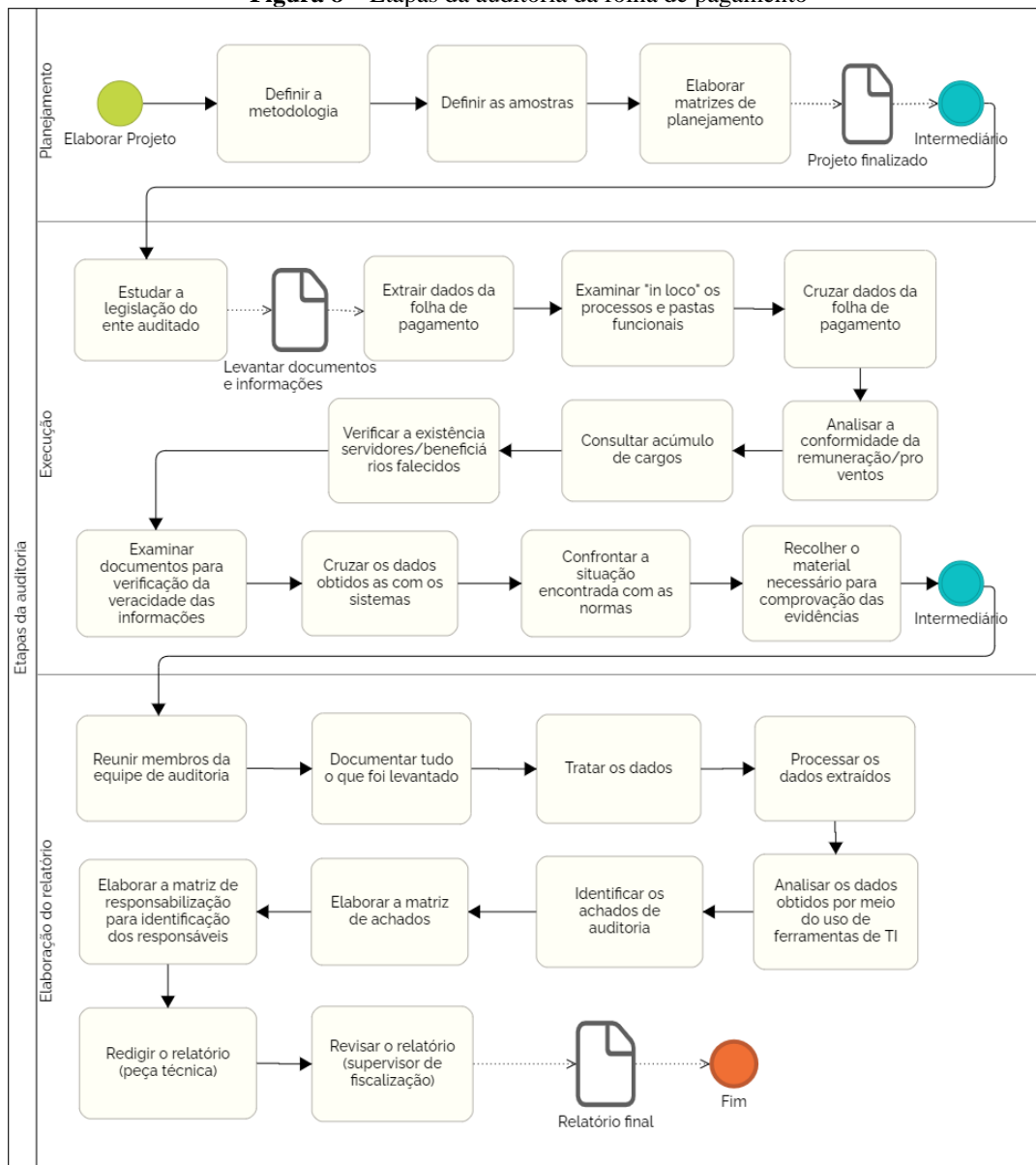
Atividades
PLANEJAMENTO
1 - Elaboração do projeto de auditoria conforme as normas dos manuais de fiscalização e auditoria do TCE, a partir do estudo do objeto, descrevendo qual o escopo e quais são as perguntas a serem respondidas com auxílio do levantamento de informações nos sistemas de dados do TCE, Portais da Transparência etc.
2 - Definição da metodologia e das amostragens com base nas matrizes de risco
3 - Elaboração das matrizes de planejamento
EXECUÇÃO
1 - Estudo da legislação do ente auditado
2 - Levantamento dos documentos e informações solicitadas para verificar se a quantidade de servidores e os pagamentos estão de acordo com os princípios constitucionais
3 - Extração dos dados da folha <i>in loco</i> ou envio de forma eletrônica, no caso das fiscalizações remotas
4 - Exame <i>in loco</i> dos processos e das pastas funcionais contendo os processos administrativos, conforme amostragem definida
5 - Checagem com cruzamento da folha de pagamento com a ficha financeira, holerites e portal da transparência
6 - Análise de conformidade da remuneração/proventos à previsão legal
7 - Consulta de acúmulo de cargos
8 - Consulta de servidores/beneficiários falecidos que permanecem na folha de pagamento
9 - Exame documental para verificação da veracidade das informações encaminhadas ao Tribunal
10 - Cruzamento de dados, de acordo com a necessidade, com suporte de sistemas de análise de dados
11 - Confronto da situação encontrada e das rotinas com o disposto na legislação e CF
12 - Recolhimento do material necessário para comprovação das evidências
ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO – produto final da auditoria
1 - Reunião entre os membros da equipe de auditoria para a construção do relatório e divisão de tarefas
2 - Documentação de tudo o que foi levantado para identificação dos achados
3 - Tratamento dos dados
4 - Processamento dos dados extraídos
5 - Análise dos dados obtidos por meio do uso de ferramentas de TI e Sistemas de Informação internos do TCE
6 - Identificação dos achados de auditoria

7 - Elaboração da matriz de achados
8 - Elaboração da matriz de responsabilização para identificação dos responsáveis e o grau de responsabilidade
9 - Redação do relatório (peça técnica) para comunicar os resultados da auditoria (objetivos, metodologia, conclusões acerca dos achados etc, propostas de encaminhamento, identificação dos responsáveis). São incluídas no final do relatório sugestões e recomendações para o conselheiro orientar o jurisdicionado na adoção de boas práticas. Obs. Nos casos que surge algo não observado no projeto, pode ser mencionado como um adendo ao relatório
10 - Revisão do relatório pelo supervisor de fiscalização

Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

Cabe salientar, no caso da realização de auditorias de forma remota, autorizadas pela Resolução TCE/MS n. 141, de 25 de fevereiro de 2021 (MATO GROSSO DO SUL, 2021b), que embora a coleta de dados siga um passo a passo diferente, em razão de não se realizar a viagem para extração de dados *in loco*, as demais etapas seguem a mesma rotina de atividades, conforme se visualiza no fluxograma representado na figura 8:

Figura 8 – Etapas da auditoria da folha de pagamento



Fonte: Elaborado pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

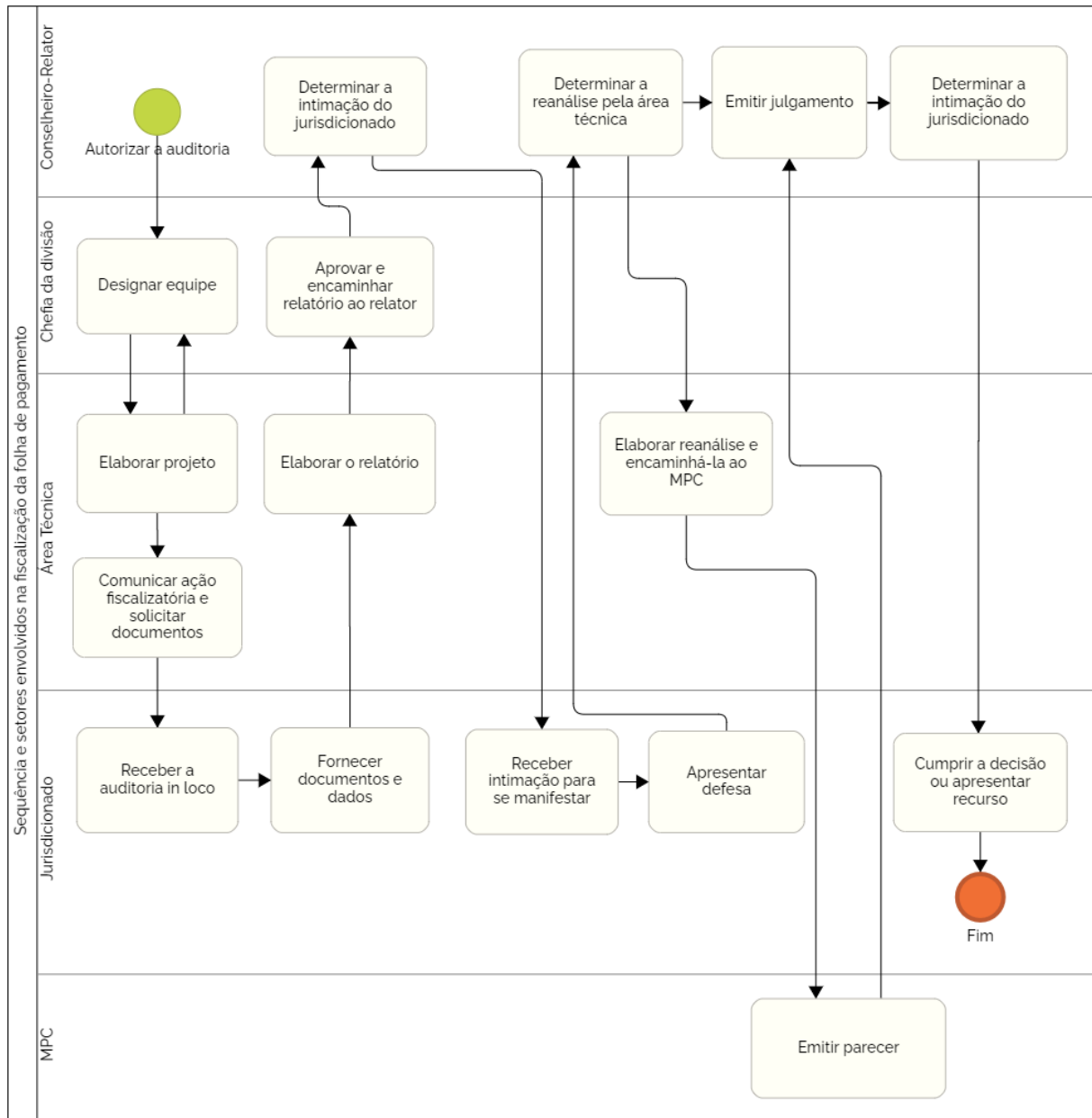
Quanto à sequência dos processos de auditoria da folha de pagamento, de sua origem até o julgamento, foram levantadas as seguintes informações constantes no quadro 12, a partir das entrevistas:

Quadro 12 – Sequência e setores envolvidos na auditoria da folha de pagamento

Atividade
1 - Elaboração do projeto de auditoria pela área técnica
2 - Encaminhamento do projeto de auditoria para a ciência da chefia da Divisão
3 - Encaminhamento do projeto de auditoria pela chefia da Divisão para a aprovação/autorização do conselheiro-relator
4 - Autorização para a realização da auditoria pelo conselheiro relator por meio de despacho. É o conselheiro que tem o poder de decisão sobre a realização da auditoria.
5 - Publicação da designação da equipe de auditoria no Diário Oficial Eletrônico do TCE
6 - Autuação do processo de auditoria
7 - Encaminhamento para providências da área técnica
8 - Comunicação da ação fiscalizatória ao jurisdicionado com encaminhamento da solicitação de documentos
9 - Viagem de campo para fazer a verificação <i>in loco</i> da folha, fichas de funcionários etc, tendo como suporte o projeto desenhado no âmbito da Divisão, ou fiscalização remota
10 - Reunião de apresentação da equipe com os gestores responsáveis ou entrega da solicitação de documentos aos gestores ou envio de forma eletrônica (na hipótese de fiscalização remota)
11 - Levantamento dos documentos e informações solicitadas
12 - Realização de entrevistas com os jurisdicionados (gestores e servidores) para confrontar informações e esclarecer pontos de divergência, se for o caso;
13 - Realização da reunião de encerramento da auditoria com os gestores na sede do órgão auditado
14 - Viagem de retorno à sede do TCE
15 - Elaboração do relatório pela equipe técnica– produto final da auditoria
16 - Encaminhamento do relatório para o conselheiro relator
17 - Abertura do contraditório e intimação do jurisdicionado, por meio de despacho, para se manifestar sobre os achados constantes no relatório
18 - Havendo resposta, com a juntada a defesa do jurisdicionado, o processo volta para a divisão para reanálise
19 - Manifestação da equipe técnica por meio de reanálise sobre as novas informações e argumentos
20 - Encaminhamento do processo para o Ministério Público de Contas, para emissão de parecer
21 - Encaminhamento do processo contendo todas as manifestações ao conselheiro relator para decisão/julgamento. A auditoria pode resultar nos seguintes desdobramentos, conforme decisão da relatoria: <ul style="list-style-type: none"> • Recomendações (art. 187-F do RITCE-MS); • Acompanhamento ou monitoramento (arts. 30 e 31 da LC160/2012); • Termo de Ajuste de Gestão-TAG (art. 158 do RITCE-MS); • Multa fixada em Uferms para o gestor responsável (art. 44 da LC160/2012)
22 - Intimação do jurisdicionado para tomar ciência da decisão, que pode se manifestar, gerando um novo processo, por meio de um recurso, como previsto no artigo 66 da Lei Complementar n. 160, de 2 de janeiro de 2012 (MATO GROSSO DO SUL, 2012).

Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

De forma simplificada é possível visualizar a sequência do processo de auditoria e as áreas envolvidas por meio do fluxograma expresso na figura 9:

Figura 9 – Sequência da auditoria da folha de pagamento

Fonte: Elaborado pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

É relevante ressaltar que após a elaboração do relatório, a cada manifestação do jurisdicionado, o relatório volta novamente para a equipe técnica para reanálise sempre que o conselheiro relator entender que é necessário algum saneamento ou intimação do jurisdicionado. Assim, havendo nova manifestação do jurisdicionado, o processo retorna para uma reanálise da equipe técnica e, então, segue o trâmite regimental, que é ser encaminhado para parecer do Ministério Público de Contas e, após, para o gabinete do conselheiro-relator.

Quando o conselheiro identifica que o processo está todo saneado em condições de julgamento, o relatório de auditoria de conformidade é julgado pelo Pleno do TCE-MS,

conforme disposição do artigo 17 do Regimento Interno, Resolução TCE-MS n. 98, de 5 de dezembro de 2018 (MATO GROSSO DO SUL, 2018c).

O Acórdão conterà as determinações a serem seguidas pelo jurisdicionado, bem como as sugestões de acompanhamento ou monitoramento da gestão.

Comparando-se os fluxogramas das rotinas previstas nas normas de fiscalização apresentadas no item 4.2 com as informações obtidas a partir das entrevistas que resultaram no desenho dos fluxogramas deste item 4.3 foi possível constatar que as normas de fiscalização são seguidas pelas equipes durante as auditorias. É possível verificar uma padronização dos processos, o que complementa o proposto no quarto objetivo específico da presente pesquisa.

4.3.2 Agentes envolvidos no processo de auditoria da folha de pagamento

De acordo estabelecido no item 3.2 das Normas de Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (MATO GROSSO DO SUL, 2021b), a equipe de fiscalização deve ser composta por no mínimo dois profissionais de auditoria, sempre que possível com caráter interdisciplinar, tendo como critério o grau de complexidade e os objetivos do trabalho, do prazo estabelecido e da relevância da matéria fiscalizada.

Com base nas informações obtidas nas entrevistas, verifica-se que no âmbito da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência, a designação das equipes de auditoria está em conformidade com o disposto na normativa do TCE. Tanto o Regimento quanto a Resolução n. 141/2021 determinam que somente auditores e técnicos de controle externo possam realizar o trabalho de auditoria.

Na Divisão, as auditorias são feitas exclusivamente por auditores. Segundo os relatos, nessas fiscalizações atuam, em média, de três a quatro auditores de controle externo. A equipe pode ser de duas pessoas, de três ou quatro, dependendo do volume de informações que serão processadas, a definição da equipe envolve uma questão de logística com relação ao porte do município, do jurisdicionado, ou órgão envolvido. Geralmente são três auditores que participam da equipe, sendo um coordenador e dois membros. A cada auditoria são selecionadas as pessoas que vão compor a equipe, geralmente as mais experientes. Não há uma equipe fixa. Há uma rotatividade de auditores a cada auditoria, inclusive de coordenação.

Há também um supervisor de fiscalização que faz a revisão dos relatórios atualmente. Esse supervisor faz todo o planejamento anual das auditorias e faz o acompanhamento durante a execução, dá suporte, orienta, auxilia a equipe em todas as etapas dos processos de auditoria. Cabe ressaltar que, nas outras Divisões do TCE não há supervisor fixo, mas em todas as auditorias também é designado um supervisor para dar suporte para a equipe que vai a campo.

No âmbito da Divisão de Atos de Pessoal, além da supervisão de fiscalização, há também um auditor que atua na supervisão da despesa de pessoal, unidade responsável por acompanhar as informações e dados relativos às folhas de pagamento que chegam por meio das remessas ao Sicap e definir os maiores riscos para determinar onde serão realizadas as auditorias ou inspeções.

Segundo o relato do Entrevistado 2, na auditoria da folha de pagamento há envolvimento de mais equipes porque há auditores que trabalham no cotidiano apenas com a parte de concessão, e outros com parte de admissão:

Na folha de pagamento a gente tem mais envolvimento de equipes porque há aqueles auditores que trabalham com a parte de concessão e outros com a parte de admissão. Mas a folha dependendo da verificação, por exemplo, de ativos, então, os mesmos auditores que trabalham com a admissão são envolvidos, ou folha de inativos, muitas vezes até nem vai fazer a verificação da folha, mas acaba buscando também informações da folha do inativo, e aí, nesse caso, é uma outra equipe.

Quando há necessidade, conforme o escopo da auditoria, pode haver ainda a participação de integrantes de outra área técnica, com formação e conhecimento técnico especializado, em consonância com a previsão do artigo 189, §§2º e 3º do RITCE-MS (MATO GROSSO DO SUL, 2018c). Uma das demandas identificadas nas entrevistas remete à necessidade de suporte da área de Tecnologia da Informação.

Os auditores se constituem na parte técnica e são responsáveis por realizar o trabalho operacional do início até a parte de conclusão do relatório, mas a auditoria também envolve outros agentes. Além dos auditores que realizam diretamente a fiscalização, a Chefia da unidade também participa de todo o processo, desde a aprovação e submissão do projeto. Considerando a sequência da auditoria, o conselheiro-relator é o primeiro a tomar contato com as informações que poderão dar início a uma auditoria, segundo exposto pelo Entrevistado 7:

O conselheiro é o primeiro a tomar contato com as informações que poderão “startar” uma auditoria. Num segundo momento, a área fim, o auditor que vai fazer a análise, vai a campo buscar as informações para apresentar o relatório. No campo, o jurisdicionado, que, na maioria das vezes, é um preposto do prefeito ou do presidente da Câmara, que vai fazer as vezes junto conosco, que vai disponibilizar as informações solicitadas pelo auditor. O auditor, na confecção do relatório, e toda a equipe de fiscalização, que sempre gira em torno de dois a três auditores, nunca apenas um auditor. Na prática, tem sido três auditores. Num segundo momento, um membro do Ministério Público, um procurador de Contas, e o conselheiro. Entre o julgamento, entre o início e o final do processo tem também pela parte do jurisdicionado quem faz a defesa junto ao Tribunal de Contas das auditorias, que, no caso, sempre é um procurador jurídico ou um advogado.

Durante o trabalho de campo, o jurisdicionado é acionado para designar um servidor que vai ficar responsável por disponibilizar a estrutura e as informações solicitadas pela equipe de auditoria. Conforme exposto anteriormente, após a elaboração do relatório, o processo é

submetido à apreciação do Ministério Público de Contas para emissão do parecer acerca do relatório. Após essa etapa, o processo de auditoria retorna ao conselheiro para julgamento.

4.3.3 Ferramentas utilizadas na auditoria de folha de pagamento

Dentre as ferramentas identificadas para as etapas da auditoria de folha de pagamento, os entrevistados destacaram os sistemas de informática do TCE-MS, os *softwares* destinados à análise de dados e o trabalho técnico realizado pelas equipes de auditoria. Dadas as peculiaridades da folha de pagamento, houve uma ênfase na relevância do uso de *softwares* específicos capazes de retornar resultados confiáveis, tendo em vista o grande volume de dados que precisam ser examinados em uma auditoria de folha de pagamento.

Em síntese, durante as entrevistas foram citadas as seguintes ferramentas utilizadas em fiscalizações da folha de pagamento, apresentadas no quadro 13:

Quadro 13 – Ferramentas de auditoria

Tipo de ferramenta	Identificação	Atributos
Sistemas de Tecnologia da Informação do TCE-MS	Sicap, Sicap Provimento e E-TCE Digital	Banco de dados e cruzamento de informações
<i>Softwares</i>	Power B.I., Pentaho e Excel	Extração e análise de dados
Portais da transparência	Portais do jurisdicionado e de outros órgãos públicos	Cruzamento de dados
Convênios com órgãos de controle	E-Pessoal do TCU Convênio com a CGU	Cruzamento de dados para identificação de irregularidades
Recursos Humanos	Auditor de controle externo	Trabalho técnico e qualificado, com experiência
Recursos materiais	Equipamentos, veículo oficial, suporte técnico e licenças	<i>Notebooks</i> e <i>softwares</i> licenciados

Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

Outro elemento destacado por dois entrevistados como principal ferramenta foi o trabalho técnico e qualificado do auditor de controle externo, experiente e capacitado. Como ressaltado pelo Entrevistado 3, embora o departamento de TI, quando solicitado, possa oferecer suporte, a principal ferramenta usada da auditoria é a humana, considerando que é o auditor com a sua capacidade técnica, qualificação e experiência que consegue identificar os achados. No entanto, para quantificação, em relação aos valores auditados, destacou o uso de ferramentas como Excel, Power BI e outros sistemas de tratamento de dados.

Dentre os sistemas informatizados do TCE, foram mencionados o Sistema Informatizado de Controle de Atos de Pessoal (Sicap), instituído em 2010, por meio da Resolução Normativa TC/MS n. 67, de 3 de março de 2010, para remessa eletrônica dos dados relativos a atos de pessoal (MATO GROSSO DO SUL, 2010).

O Sicap é um *software* para recepção dos dados e informações prestadas pelos jurisdicionados, por meio do qual são remetidas também as folhas de pagamento. Por meio de

consulta ao banco de dados do Sicap, é possível fazer o confronto entre as informações entregues pelo jurisdicionado e as informações fornecidas ao Tribunal de Contas, dentro das regras de remessa para o Tribunal de Contas. Cabe ressaltar que o Sicap recebe as informações relativas às admissões, como concursos, concursados, vacâncias, folha de pagamento e plano de cargos. As remessas de benefícios previdenciários são feitas pelo Sistema E-TCE.

Conforme explica o Entrevistado 6, por meio da conversão dos arquivos da folha de pagamento para o formato “.csv” é possível transportá-los para *software* de tratamento de dados como o Power B.I., específico para o escopo desse tipo de auditoria, no qual há análises de dados, de números, ou mesmo para o Excel:

Por meios desses programas, é possível tratar os dados de uma forma que produza a informação necessária para gente detectar eventuais irregularidades ou ilegalidades que eventualmente estejam ali evidenciadas. Tanto o Power BI quanto o Excel são *softwares* da Microsoft disponibilizados pelo Tribunal de Contas.

É possível contar também com ferramentas de extração e processamento de dados, como o Pentaho, de acordo com o Entrevistado 1. As ferramentas de análise de dados são importantes para fazer correlação em auditoria de conformidade e tratar o grande volume de dados (BRASIL, 2019).

Outro sistema interno bastante utilizado nas auditorias é o E-TCE Digital, que permite a consulta de remessas para identificação de acúmulos de cargos e benefícios e consulta de processos que já foram autuados. O Sicap também pode ser usado para checagem dos acúmulos.

Quanto ao uso do programa Microsoft Excel, cabe pontuar que é rotina das auditorias que os documentos fornecidos sejam gerados em formato Excel, a fim de garantir o cruzamento de dados, mas também são solicitadas cópias dos documentos em formato “.pdf”, como garantia para o jurisdicionado da integridade das informações fornecidas durante a auditoria.

Os Portais da Transparência também foram citados como fonte de dados e ferramentas úteis para o cruzamento de dados levantados na auditoria, para checagem, principalmente, de acúmulos de cargos e benefícios, assim como convênios com outros órgãos de controle, como o já firmado com o Tribunal de Contas da União (TCU), e com a Controladoria Geral da União (CGU), em fase de tratativas.

E, além da necessidade de *softwares* eficientes para cruzamento de dados e comprovação dos indícios, também foram listados como recursos usados nas auditorias, equipamentos, como computador, *notebooks*, veículo para deslocamento, e suporte técnico para instalação e aquisição de licenças dos *softwares* e o acesso a bancos de dados.

4.3.4 Resultados da auditoria da folha de pagamento

Com foco na missão institucional do TCE-MS de garantir a efetividade e a transparência da administração pública e promover a integridade e a *accountability* como fundamentos da gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade, foram identificados resultados esperados das auditorias de folha de pagamento a partir das entrevistas.

Entre os auditores da área de pessoal, é partilhada a expectativa de que a auditoria de folha de pagamento, ao identificar irregularidades, contribua para a correção das distorções verificadas da folha decorrentes de pagamentos indevidos, colaborando para que o dinheiro público seja investido de forma correta. O Entrevistado 1 enfatiza o impacto da auditoria de folha de pagamento em relação à despesa de pessoal:

[...] Corrigir os procedimentos de trabalho pode evitar uma multa ou um ressarcimento via poder judiciário de algum pagamento de uma verba errada, inclusive os servidores podem ser prejudicados por isso, se a rotina de trabalho não está correta. E o principal benefício dessa auditoria é que a despesa de pessoal geralmente alcança 50% dos gastos do ente, então se você economiza no pessoal você pode investir em outras áreas mais importantes, principalmente, saúde, educação e segurança. Então, a gente busca fazer o jurisdicionado corrigir as suas rotinas que estão erradas, para então economizar no gasto de pessoal e, conseqüentemente, aplicar esses valores economizados em áreas mais importantes.

No mesmo sentido, acrescenta o Entrevistado 2:

Ao identificar e eliminar discrepâncias há um benefício para a sociedade, porque a despesa do município é reduzida e esse recurso pode ser redirecionado e melhor empregado naquilo que o município realmente precisa.

São exemplos de distorções na folha de pagamento a ocorrência de servidores falecidos que permanecem na folha de pagamento, servidores recebendo verbas, como gratificações e indenizações sem amparo legal, verbas indevidas não previstas na legislação, ou com percentual em desconformidade com o previsto, desvios de função etc.

Outro resultado esperado é a adequação dos gastos à realidade do jurisdicionado e aos limites legais. É papel do Tribunal de Contas do Estado fiscalizar se os gastos dos municípios e do Estado estão sendo geridos e aplicados de forma a respeitar o orçamento e os parâmetros da Lei de Responsabilidade Fiscal e de forma efetiva e eficiente. Segundo o Entrevistado 9: “O Tribunal de Contas como órgão controlador procura o resultado primordial de trazer para a sociedade uma eficiência administrativa e economicidade dos gastos públicos.”

A auditoria de folha de pagamento permite verificar se estão sendo observados todos os parâmetros legais e orçamentários na gestão dos recursos públicos de cada ente federativo. Além disso, essa atuação possibilita que se vislumbre a situação real do município, com um retrato atual da proporcionalidade entre cargos comissionados, contratações temporárias e servidores efetivos, como destaca o Entrevistado 7:

A retificar as irregularidades formais [...], a gente pode trazer também pra ele [o gestor] uma visão que ele não consegue ter lá do gabinete dele, da gestão sobre as rubricas e o que cada rubrica representa junto do total da despesa com pessoal, por exemplo, as gratificações. Às vezes o gestor não consegue ver o impacto que tem na folha daquela verba, muitas vezes os sistema não traz para ele. Com o relatório a gente pode até ajudar ele a vislumbrar informações que ele não consegue perceber e o Tribunal pode, através das ferramentas da auditoria de folha, esclarecer alguma coisa que ele ainda não tenha visto e ajudar na gestão.

A auditoria da folha de pagamento permite verificar excesso de contratações temporárias ou de servidores comissionados, a necessidade de realização de concurso público, além de evitar ilegalidades com o acúmulo indevido de cargos públicos ou de benefícios previdenciários. Santos (2023) avalia que carreiras públicas, por materializarem uma estrutura burocrática, são instrumentos da governança essenciais para a governabilidade democrática e para a instituição e avaliação das políticas públicas. A organização de carreiras, assim, deve ser compatível com as necessidades do ente e responsabilidades determinadas na legislação. O autor acrescenta que para formular e implantar políticas públicas é necessário um corpo administrativo burocrático, no sentido defendido por Weber, e qualificado, com visão de conjunto e perspectiva de longo prazo.

O quadro 14 contém resultados esperados em uma auditoria de folha de pagamento, de acordo com informações obtidas nas entrevistas:

Quadro 14 – Resultados esperados com a auditoria da folha de pagamento

Resultados da auditoria em folha de pagamento
Aperfeiçoar a visão do próprio gestor acerca da despesa com pessoal;
Barrar contratações irregulares ou excesso de contratações em detrimento ao concurso público;
Detectar irregularidades que não é possível averiguar na análise dos processos sujeitos à registro;
Identificar erros nas folhas de pagamento;
Identificar fraudes;
Identificar pagamentos indevidos;
Monitorar gastos da folha de pagamento;
Retificar as irregularidades formais e assim conseguir ter informações mais fidedignas da execução contábil;
Sugerir recomendações para que o gestor adeque práticas em desconformidade com a legislação;
Verificar o cumprimento do limite de gastos com pessoal,
Verificar o limite dos gastos no momento de realizar concursos públicos para admissão de pessoal;
Verificar se as despesas obedecem às diretrizes legais, regulamentos e políticas orçamentárias;
Verificar se os gastos públicos estão sendo realizados de modo correto e eficiente.

Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

Dentre os resultados esperados com a realização da auditoria da folha de pagamento, as informações levantadas relacionam-se principalmente à conformidade das despesas de pessoal aos parâmetros legais e na identificação e correção de erros, fraudes e excessos.

4.3.5 Benefícios para a administração pública e para a sociedade

Como discutido anteriormente no referencial teórico, também no âmbito da administração pública as transformações sociais levam à necessidade de melhor padronização

de rotinas e controle. Nesse sentido, Hernaus, Vuksic e Stemberger (2016) defendem que a importância estratégica da gestão de processos relaciona-se ao fato de que as responsabilidades formais moldam a eficiência, a qualidade e a agilidade dessas iniciativas tanto no setor privado quanto no público.

Garantir que as entidades sempre alcancem os resultados pretendidos em prol do interesse público é função fundamental da boa governança no setor público, de acordo com a definição da *International Federation of Accountants – IFAC* (IFAC, 2013), já citada no presente estudo. Nesse sentido, é papel do Tribunal de Contas no exercício do controle externo, avaliar como os recursos públicos estão sendo aplicados em atendimento às necessidades da população.

Retomando o conceito de Hely Lopes Meirelles (2016), apresentado no referencial teórico acerca do papel da administração pública, o governo e a administração, por meio das entidades ou pessoas jurídicas que o compõem, devem atuar nos limites legais de sua competência definidos na Constituição e nas leis visando o bem comum, que corresponde à satisfatória prestação dos serviços públicos ou de interesse coletivo.

Identificar os benefícios para a administração pública e para a sociedade que resultam das atividades de auditoria da folha de pagamento também foi estabelecido como questão das entrevistas em profundidade realizadas com a equipe técnica da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência. Constituiu-se como escopo extrair informações sobre o entendimento de cada um dos participantes quanto aos benefícios da auditoria da folha de pagamento para a administração pública e para a sociedade.

Nas respostas, a visão sobre as vantagens desse processo de fiscalização se mescla ao tópico dos resultados esperados. Dentre os auditores entrevistados, é uniforme a compreensão de que a conformidade dos gastos de pessoal às normas legais vai impactar positivamente a gestão dos recursos públicos, como se depreende dos trechos das entrevistas. De acordo com o Entrevistado 1:

O objetivo é economizar no gasto de pessoal, enxugar o máximo possível, sanar todas as irregularidades e ilegalidades que existem, para depois o gestor poder aplicar essa economia em áreas mais importantes, saúde, educação e segurança. Então, a folha tem uma capacidade imensa de gerar bons resultados, bons resultados financeiros.

A boa gestão dos gastos públicos, em conformidade com as disposições legais, contribui para a economicidade e resulta em melhorias tanto para a administração pública quanto para a sociedade, por meio da transparência e do controle social. Ao sanar as irregularidades e as ilegalidades, essa economia de recurso pode ser destinada a outras áreas em que há carência de

políticas públicas. O Entrevistado 5 pondera que os benefícios da auditoria da folha alcançam melhorias da própria gestão:

Essa questão da folha é o que impacta, na verdade, com muito do dinheiro que é tratado no município. Então, se está tendo coisa errada, se tem pagamento acima do teto, se tem uma gratificação que não deveria ser paga, esse dinheiro poderia estar sendo usado para outras questões [...]. Ou seja, os benefícios da auditoria da folha vão tanto do município em si para ter uma melhor gestão, para aplicar esse dinheiro público de forma correta, como isso impacta na sociedade, porque esse dinheiro pode ser usado em outras questões.

Outro benefício apontado é o controle da despesa. A Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) apresenta a definição de despesa total com pessoal em seu artigo 18:

o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

Conforme já apresentado no tópico de introdução deste trabalho, os gastos com pagamento de servidores públicos estão entre os maiores gastos no âmbito dos entes da federação e a Constituição Federal estabeleceu em seu artigo 169 que as despesas com pessoal não poderão exceder os limites estabelecidos em lei complementar. De acordo com o artigo 19 da LRF a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I – União: 50% (cinquenta por cento);
- II – Estados: 60% (sessenta por cento);
- III – Municípios: 60% (sessenta por cento).

Quando essa despesa total com pessoal excede a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, os entes que tiverem incorrido no excesso são impedidos, nos termos do artigo 22 da LRF, de realizar:

- I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;
- II - criação de cargo, emprego ou função;
- III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6o do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Além disso, a remuneração dos cargos públicos deve ser fixada conforme critérios constitucionais e objetivos, a fim de afastar qualquer discricionariedade no pagamento de remuneração.

Segundo o Entrevistado 3, há também uma função pedagógica que resulta da auditoria da folha de pagamento para a administração pública:

Para a sociedade, quando são identificados alguns achados que tratam da aplicação do dinheiro público em desconformidade com a lei, então há essa economia de recursos que podem ser investidos em outra área, por exemplo, a saúde e educação. Esse é o principal. Claro que sempre tem a função pedagógica de orientar o prefeito, ou o jurisdicionado de uma forma geral, essa é a principal vantagem. O Tribunal tem de cuidar os recursos públicos, fiscalizar, então, nessa aplicação não pode haver o excesso de gastos.

O caráter pedagógico e preventivo das auditorias em folha de pagamento também foi mencionado pelo Entrevistado 9 como um dos benefícios de uma auditoria eficiente:

A auditoria, em si, se ela for bem concluída, bem realizada, só vai trazer benefícios, na verdade, para todos, até para o jurisdicionado de boa-fé. Para o jurisdicionado, por exemplo, ele pode ver que, às vezes, um ato de uma má gestão ou de uma gestão um pouco negligente com alguma coisa ocasiona certos prejuízos para a sociedade, e até mesmo pra ele, com a multa. Então, ela tem um caráter pedagógico, um caráter preventivo. [...] E para a sociedade muito mais pela economia de gasto público [...]. Então, a coletividade em si só tem a ganhar porque realmente o papel do Tribunal é o controle do dinheiro que entra e como está sendo gerido esse dinheiro em prol da sociedade, do coletivo.

Essa atuação com viés mais preventivo ou pedagógico é defendida por Aguiar, Albuquerque e Medeiros (2011). De acordo com os autores, os Tribunais de Contas como órgãos de controle, por meio de uma atuação de caráter mais pedagógico, contribuiriam para a redução de autuações por falhas decorrentes da falta de conhecimento técnico. Assim, o controle externo se tornaria instrumento apto a evitar o desperdício de recursos públicos e promover o aumento da efetividade das metas em favor de toda a sociedade.

Detectar e identificar irregularidades, fraudes e os desvios que impactam financeiramente o ente é outra vantagem da fiscalização da folha. Impedir, ou ao menos corrigir falhas e reduzir danos ao erário, beneficiam aos cidadãos de forma geral, como pondera o Entrevistado 4:

A auditoria em folha de pagamento desempenha um papel fundamental na fiscalização dos Tribunais de Contas. Por meio da auditoria da folha de pagamento é possível detectar e identificar as fraudes e os desvios que impactam financeiramente. O dinheiro público é proveniente dos impostos arrecadados dos contribuintes [...] e todo esse dinheiro tem de ser revertido para a toda a população, para toda a coletividade, seja direta, ou indiretamente. Diretamente, na forma de educação, saúde, investimento em saneamento básico, transporte eficiente, segurança e outras necessidades básicas da população. Indiretamente, uma das formas, é por meio do atendimento ao cidadão prestado pelos servidores públicos. Esses servidores públicos para prestarem esse serviço, devem ser pagos com salários justos. Eles devem passar por concurso público para que sejam selecionadas as pessoas capacitadas para desempenhar as funções específicas. O quadro de pessoal deve ser enxuto para não inchar a máquina pública. Há uma série de medidas a serem seguidas, e há legislação e regramento a ser seguido. E aí é que entra a importância de se fazer a auditoria em folha de pagamento com acompanhamento pelos Tribunais de Contas, para detectar possíveis irregularidades, fraudes e desvios. Para impedir ou ao menos corrigir falhas e reduzir danos ao erário e aos cidadãos de forma geral.

De acordo com estudo de Junqueira e Orair (2023) acerca das despesas com pessoal ativo no Brasil, o crescimento dos gastos de pessoal no âmbito dos municípios é explicado porque são esses os entes da Federação responsáveis pela prestação direta de serviços, como educação e saúde básicas. Acrescentam que, fazendo-se uma comparação, os salários pagos aos servidores dos municípios são inferiores ao valor das remunerações no setor privado. Assim, o aumento das despesas estaria mais relacionado à demanda, dada a relevância atribuída pela população às políticas de educação e saúde, entre outras, que ao nível remuneratório dos servidores.

Os pesquisadores apresentam um contraponto em relação à afirmação de que os gastos públicos com pessoal estejam em crescimento descontrolado com risco para as finanças públicas. Segundo eles, os dados apontam que o maior crescimento das despesas ocorre no âmbito dos municípios, que são os principais responsáveis pela execução dos serviços diretos à população. Os pesquisadores defendem que mesmo com a trajetória ascendente, a evolução dos gastos não foi explosiva e está diretamente relacionada às opções políticas em contexto democrático (JUNQUEIRA; ORAIR, 2023).

O controle social é outro aspecto de relevo relacionado diretamente ao controle dos gastos públicos e enfatizado pelo Entrevistado 6 como benefício oportunizado pela auditoria da folha de pagamento:

[...] permite ao gestor fazer um planejamento tanto preventivo tanto para detectar o que já está com problema e solucionar. E, para a sociedade eu acredito que o controle social consegue com os dados trazidos nesse processo de auditoria da folha, ter esmiuçado, desde que a linguagem seja acessível, como está o desempenho da gestão pública. Se o gestor está conseguindo gerir os recursos da folha de um modo satisfatório. Facilita o controle social com certeza.

Ao abordar a origem do termo, Silva (2002) afirma que a relevância do controle vem desde o paradigma da administração científica que fundamentava a Escola Clássica iniciada por Fayol e Taylor chegando ao estudo da Teoria das Organizações que conceitua controle de forma mais ampla, como a necessidade de se obter resultados. Direcionando para a figura do Estado, o controle abrange todos os atos administrativos dos poderes com o objetivo de garantir que a administração atue em conformidade com os princípios constitucionais.

Já a expressão “controle social” designa o controle exercido pela sociedade por meio da participação democrática dos cidadãos na fiscalização das ações do Estado e dos gestores públicos, que requer uma sociedade preparada para exercer tal função. Segundo o autor, a ideia de controle social vincula-se ao conceito de *accountability*, entendido como o dever do gestor de prestar contas, que seria fundamental para assegurar a participação social nas políticas públicas e a responsabilização dos gestores públicos. Para Silva (2002) os órgãos de controle

devem atuar na viabilização dos instrumentos de acompanhamento necessários ao controle social, por meio da informatização e da disponibilização das informações da execução dos gastos públicos em linguagem clara e em canais seguros e acessíveis.

Conforme resume o Entrevistado 7, “o Tribunal [de Contas], ao exercer de forma efetiva as suas atribuições constitucionais contribui para que o jurisdicionado adeque processos dispendiosos ou pouco eficientes”. E, ainda acerca dos benefícios da auditoria para a sociedade, assim destaca o Entrevistado 8:

A melhor gestão de recursos vai beneficiar o cidadão em termos de qualidade de vida, ele vai ter melhor acesso aos bens de saúde e educação que são os bens principais que são o essencial para se atingir a dignidade da pessoa humana, o melhor desenvolvimento social e da nação.

Outro benefício das auditorias é a transparência pública. Como já pontuado no item 2.2.2, a missão do TCE-MS é garantir a efetividade e a transparência da administração pública e promover a integridade e a *accountability* como fundamentos da gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade. Nesse sentido, o Entrevistado 10 pondera que a sociedade precisa ter conhecimento acerca do uso dos recursos públicos:

O que eu vejo de benefício também, não é só essa aplicação correta [dos recursos públicos] mas também que as pessoas possam ter a ciência, por meio da emissão dos nossos relatórios, das fiscalizações e da publicidade daquilo que a gente faz, de que de fato esse dinheiro do pagamentos de impostos, taxas e contribuições está sendo adequadamente colocado não só na folha de pagamento mas também de forma mais abrangente nos programas, nos planos, enfim, em todas as obras ou algum tipo de projeto que existam dentro dos municípios, câmaras, órgãos, de todos aqueles que são fiscalizados pelo Tribunal de Contas.

Cabe pontuar que fomentar a transparência pública é uma das diretrizes temáticas de controle externo incluídas no Plano de Diretrizes de Controle Externo 2023-2024 do Tribunal de Contas do Estado de MS (MATO GROSSO DO SUL, 2023f).

A transparência é um dos aspectos fundamentais da governança, assim como o controle, conforme mencionado no referencial teórico (MAXIMIANO; NOHARA, 2021). E, de acordo com o já citado referencial básico de governança do TCU (BRASIL, 2014), o conceito de transparência traduz-se pela “possibilidade de acesso a todas as informações relativas à organização pública, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade civil”, sendo necessário para que haja também o controle social.

4.3.6 Eficiência da auditoria da folha de pagamento

De forma geral, todos os entrevistados defenderam a eficiência do processo de auditoria da folha de pagamento realizado no âmbito do TCE-MS. No entanto, por outro lado, foram quase unânimes em apontar a necessidade de melhorias.

Camargo e Guimarães (2013) traduzem eficiência como o uso racional dos meios disponíveis para alcançar um determinado objetivo. Seria a capacidade de alcançar os objetivos e as metas programadas com o mínimo de recursos disponíveis no menor tempo. Nesse sentido, a fiscalização da folha de pagamento foi apontada como eficiente diante dos recursos disponíveis e dos resultados alcançados.

Para os servidores entrevistados, o processo de auditoria é eficiente por identificar irregularidades, ilegalidades e até inconstitucionalidades, motivando a correção das práticas. A folha de pagamento, de acordo com o Entrevistado 1, “é um indicador mais seguro e mais atualizado dos gastos de pessoal”, das admissões e também das concessões de benefícios previdenciários. Além do controle do recurso e do impacto financeiro do total de despesa de pessoal e do cumprimento dos limites de gasto de pessoal, possibilita o controle das remessas dos atos de admissão e concessão.

A partir das análises da folha de pagamento, o gestor pode direcionar os gastos de pessoal de uma forma eficiente, por meio de levantamento do quadro de pessoal, a fim de fazer uma adequação até mesmo no plano de cargos com foco na melhor prestação do serviço público. É um trabalho que permite identificar pagamentos indevidos, aumentos de subsídios e outros tipos de verbas não previstas na legislação ou efetuados em períodos indevidos, acúmulo de cargos etc. Consiste em uma ferramenta para comprovação de supostas irregularidades.

Ainda segundo o Entrevistado 1, “com a folha de pagamento é possível identificar a quantidade total de servidores em determinado órgão e verificar se está havendo uma discrepância no aumento de contratações temporárias em relação ao quadro efetivo”. A auditoria da folha permite identificar as novas admissões temporárias e verificar o impacto financeiro dessas contratações de pessoal por tempo determinado, o que, segundo a Constituição Federal, em seu artigo 37, IX, deve se dar para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, conforme regras estabelecidas em lei (BRASIL, 1988).

Em relação a essas contratações de pessoal por tempo determinado, cabe acrescentar que por meio da publicação da Resolução TCE-MS n. 186, de 03 de maio de 2023, houve alteração no Manual de Peças Obrigatórias, deixando de ser exigida a remessa dos atos de contratações por tempo determinado ao Tribunal (MATO GROSSO DO SUL, 2023b), como aponta o Entrevistado 5:

Agora no Tribunal, com as mudanças que ocorreram, os jurisdicionados não estão mais mandando as contratações temporárias. A folha vai ser essencial porque vai ser a única ferramenta que a gente tem, na verdade, para controlar esses contratos, principalmente, número e questão de gasto também. Ela já tinha importância, e agora, depois das mudanças no regimento, e na resolução, vai ser mais importante ainda, eu diria essencial.

A afirmação reforça a importância do exame da folha de pagamento. Com a medida, o envio deixou de ser obrigatório, mas tais documentos devem permanecer em posse dos jurisdicionados pelo prazo legal para fins de fiscalização (MATO GROSSO DO SUL, 2023b).

5 RECOMENDAÇÕES / PLANO DE AÇÃO

O presente capítulo apresenta as sugestões de melhoria e o plano de ação com a proposta de aperfeiçoamento dos processos.

5.1 Sugestões de melhoria

Dentre os aspectos abordados acerca das possibilidades de melhoria destinadas a tornar a auditoria de folha de pagamento ainda mais eficiente, pode-se mencionar o aperfeiçoamento das ferramentas de Tecnologia da Informação destinadas à análise de dados; a fiscalização quanto ao envio obrigatório da folha de pagamento; a realização de auditorias concomitantes e de forma contínua por meio de sistemas, e a sugestão de aumento do número de servidores para trabalhar nessa fiscalização específica etc.

Para fins de assegurar a autenticidade nos apontamentos relatados, no quadro 15 seguem trechos transcritos das entrevistas, preservando o sigilo na identificação dos entrevistados:

Quadro 15 – Sugestões de melhoria

Tema	Sugestão
Equipe de trabalho	Criação de um setor específico para fiscalização da folha de pagamento
	Aumento do número de servidores para atuar na fiscalização específica da folha de pagamento
Capacitação	Capacitação do corpo técnico para uso das novas ferramentas de tratamento de dados
Tecnologia	Modernização e automatização dos sistemas para auditoria da folha de pagamento
	Criação de alertas para um gerenciamento mais fácil e definição das matrizes de riscos
	Auxílio de ferramentas de TI para automação, tornando mais ágeis as tarefas e as pesquisas dos auditores
	Acompanhamento da parte de sistemas de informática com sistemas de inteligência, de Power BI
	Programa para auxiliar o auditor na interpretação dos dados da folha de pagamento
	TI voltada especificamente para a folha de pagamento
	Maior junção entre as equipes técnicas e a equipe de TI do Tribunal, para que as ferramentas de TI sejam utilizadas da melhor forma
Rotina de fiscalização	Necessidade de aumentar a frequência da auditoria da folha de pagamento
	Mais rápido e concomitante
	Recebermos os dados das folhas de pagamento de todos os jurisdicionados
	Auditorias contínuas e concomitantes
	Auditorias concomitantes com as contratações e com as nomeações
Auditoria com uso de <i>softwares</i> eficazes	

Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

Conforme se depreende das sugestões de melhorias apresentadas, os principais aspectos destacados relacionam-se ao aperfeiçoamento dos sistemas de tecnologia de informação disponíveis para dar suporte à realização da auditoria da folha de pagamento, principalmente em razão do grande volume de dados a serem tratados. Cinco entrevistados apontaram a necessidade de automatização de processos na fiscalização da folha de pagamento.

O segundo aspecto de relevo relaciona-se às rotinas de auditoria. É identificada a necessidade de aumento da frequência de realização das auditorias, que preferencialmente deveriam ser realizadas de forma concomitante, ou seja, em tempo hábil para a promoção de correções nas distorções verificadas, antes de ocorrer impacto financeiro para os entes da administração pública. O Entrevistado 8 destaca a importância de que se realize a auditoria de forma contínua, e não apenas durante auditoria convencional que se realiza por meio do deslocamento de uma equipe.

Com relação a esse aspecto, conforme pontuado no Tópico 4.1.2.1, o Tribunal de Contas da União disponibiliza aos Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios o Sistema e-Pessoal para fiscalização de forma contínua das folhas de pagamento da administração pública. O Sistema permite o cruzamento de dados das diversas bases, como a do governo federal e dos poderes no âmbito da União. O quadro 16 apresenta um rol exemplificativo de indícios de irregularidades levantados pelo Sistema e-Pessoal do TCU:

Quadro 16 – Dados verificados pelo Sistema e-Pessoal do TCU

Tipo de indício
1 - Acumulação ilegal de pensão militar com mais de um benefício ou vencimento (permitida a acumulação com apenas um outro benefício ou vencimento);
2 - Acumulação irregular de cargos;
3 - Aposentadoria por invalidez para beneficiário em condição de retornar à atividade;
4 - Dedicção exclusiva desrespeitada;
5 - Descumprimento de jornada de trabalho;
6 - Inobservância do teto constitucional para pensionistas que possuem outro vínculo público;
7 - Remuneração acima do teto
8 - Servidor falecido recebendo remuneração

Fonte: Disponível no Sistema e-Pessoal, com acesso por meio de senha, 2023

O TCU define indício como a discordância entre a situação encontrada e o critério que ainda não foi devidamente investigado nem está suficientemente suportado por evidências a ponto de caracterizar-se como achado ou constatação. Uma vez encontradas evidências, o indício transforma-se em achado (BRASIL, 2021).

Após o cruzamento dos dados da folha de pagamento disponíveis, a partir das trilhas de fiscalização estabelecidas, as inconsistências identificadas são apresentadas e classificadas de acordo com esses tipos de indícios identificados no quadro 16. Por meio do Sistema e-Pessoal é facultado às entidades fiscalizadoras que aderiram ao Plano de Trabalho Conjunto de Fiscalização Contínua o uso do sistema de apuração desenvolvido pelo TCU (BRASIL, 2020).

No âmbito do TCE-MS, as remessas são recebidas pelo Sistema Sicap e posteriormente exportadas para cruzamento de dados no Sistema e-Pessoal, em formato XML, como consta no Manual Operacional do Sistema e-Pessoal (BRASIL, 2017b). No entanto, a efetividade dessa modalidade de auditoria ainda não foi alcançada por limitações na base de

dados no âmbito do TCE-MS, em decorrência do descumprimento da obrigação legal de envio das remessas eletrônicas por alguns entes jurisdicionados.

Como foi apontado no tópico 4.1.2.1, somente a partir da Resolução TCE-MS n. 155, de 15 de dezembro de 2021, foi incluída no Manual de Peças Obrigatórias a exigência expressa do envio obrigatório da folha de pagamento dos inativos e pensionistas (MATO GROSSO DO SUL, 2021c). Assim, os entes administradores dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS's) passaram a ser obrigados a remeter também a folha de inativos, ou seja, a folha dos aposentados e pensionistas que recebem benefícios previdenciários, e não só dos servidores ativos integrantes do quadro de pessoal dos institutos ou fundos.

Conforme já abordado na introdução deste trabalho, os atos de concessão de benefícios previdenciários, como as aposentadorias e pensões, são submetidos à apreciação do Tribunal de Contas para fins de registro (BRASIL, 1988). Tais benefícios são concedidos pelos regimes próprios de previdência social, que tem a finalidade de assegurar, mediante contribuição dos servidores públicos, titulares de cargos de provimento efetivo e aos seus dependentes, os meios de subsistência, nos casos de aposentadoria e morte. Os institutos de previdência, por sua vez, são criados com a finalidade de administrar o Regime Próprio de Previdência Social, com foco na garantia do equilíbrio financeiro e atuarial, mediante plano de custeio específico (BRASIL, 1998).

Dados do Ministério da Previdência (BRASIL, 2022a), atualizados até 31.07.2022, apontam que dentre os 79 municípios existentes em Mato Grosso do Sul, somando-se a esfera estadual, existem 52 Regimes Próprios de Previdência Social, o que representa 65% do total. Os servidores dos outros municípios sul-mato-grossenses são vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

A Tabela 2 indica que, dentre as 52 entidades de previdência social pública existentes em Mato Grosso do Sul, apenas 14 realizam a remessa mensal do arquivo eletrônico da folha de pagamento. Dentre os 14, apenas seis enviam a folha de ativos e também dos servidores inativos e pensionistas, conforme consulta ao Sistema Informatizado de Controle de Atos de Pessoal (Sicap), realizada tendo como referência o mês de referência junho de 2023, por meio de uso de senha pessoal:

Tabela 2 – Consulta de remessa dos arquivos eletrônicos da folha de pagamento

Situação	Quantidade
Enviam a folha de servidores ativos e de inativos	6
Enviam apenas a folha de servidores ativos	8
Fizeram tentativas de remessas que foram invalidadas ou recusadas pelo Sistema	4
Não estão cadastrados no SICAP	7
RPPS sem registro de ação no SICAP	27
Total de RPPS's	52

Fonte: Sistema Informatizado de Controle de Atos de Pessoal (Sicap). Acesso em: 13 ago. 2023

É importante ressaltar que sete RPPS's não estão nem mesmo cadastrados no Sicap. Verificou-se, ainda, que quatro entes fizeram tentativas de envio da folha, mas tiveram as remessas invalidadas ou recusadas pelo Sistema (MATO GROSSO DO SUL, 2023e).

Quanto ao uso do Sistema e-Pessoal, a partir da importação dos dados recepcionados pelo Sicap, cabe ainda observar que as inconsistências de informações que resultam da base de dados incompleta prejudicam que sejam implementadas rotinas quanto às providências cabíveis para averiguação dos indícios identificados, embora o próprio Sistema já forneça sugestões de providências a serem tomadas pelo órgão jurisdicionado, conforme consta no Manual do Módulo Indícios – Órgão Jurisdicionado Estadual/Municipal (BRASIL, 2021).

5.2 Plano de ação

A partir da análise documental e de conteúdo das entrevistas, neste tópico são apresentadas sugestões para aperfeiçoamento das rotinas de fiscalização da folha de pagamento, considerando que, dentre os objetivos específicos do presente trabalho, foi proposta a realização de avaliação dos procedimentos adotados para análise da folha de pagamento e da padronização dos processos.

Verificou-se que, embora os procedimentos adotados estejam em conformidade com o disposto nas normas de auditoria do TCE-MS, não existe um manual específico para a auditoria da folha de pagamento, o que seria de extrema relevância com base em todo o exposto acerca do impacto financeiro dos gastos de pessoal para padronização das ações e melhor acompanhamento dos resultados.

Para desenvolvimento desse manual, seria válida a elaboração de indicadores e pontos de controle, nos moldes do que já é ofertado pelo Sistema e-Pessoal do TCU, mas contemplando outros indícios específicos de relevância, por exemplo, quanto às verbas remuneratórias, que impactam o orçamento dos órgãos da administração direta e poderes e também os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS's).

Com base na análise das informações extraídas das entrevistas, sugere-se o estabelecimento dos seguintes pontos de controle descritos no quadro 17, não taxativos, a serem verificados em todas as fiscalizações de folha de pagamento, além dos já pontuados anteriormente:

Quadro 17 – Pontos de controle para as auditorias em folha de pagamento

Ponto de controle	Critério	Ação
Limites de gasto com pessoal	LRF Constituição Federal	Verificar e monitorar o cumprimento do limite de gastos com pessoal; Retificar as irregularidades formais para obter informações fidedignas da execução contábil.
Excesso de contratações temporárias	Constituição Federal Legislação municipal	Barrar contratações irregulares, excesso de contratações em detrimento ao concurso público.
Excesso de cargos em comissão	Legislação municipal Plano de cargos	Verificar o quantitativo de cargos em comissão em comparação ao quadro efetivo
Servidores em desvio de função	Legislação municipal Plano de cargos e lotação	Verificar se as atribuições exercidas correspondem às atribuições do cargo
Concurso público para admissão de pessoal	Constituição Federal Legislação municipal LDO e LOA	Verificar o limite dos gastos no momento da abertura do edital, a adequação do plano de cargos e autorização orçamentária; Verificar se as despesas obedecem às diretrizes legais, regulamentos e políticas orçamentárias.
Legalidade de verbas remuneratórias	Constituição Federal Legislação municipal Jurisprudência	Identificar pagamentos indevidos e erros
Legalidade da incorporação de verbas aos proventos de aposentadoria e pensão	Constituição Federal Legislação municipal Jurisprudência	Identificar pagamentos indevidos e erros
Remessa da folha de pagamento	Sicap	Verificar se o arquivo eletrônico da folha é remetido mensalmente
Controle interno	Plano de cargos	Verificar a existência de órgão de controle interno
Transparência	Portal da transparência	Verificar a disponibilidade dos dados referentes às despesas de pessoal nos portais governamentais

Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

Conforme mencionado pelo Entrevistado 1, a modernização dos sistemas, com a automatização e a criação de alertas para os indícios tornaria o gerenciamento da folha mais simplificado e contribuiria na definição das matrizes de riscos. Embora o Sicap seja um sistema próprio e desenvolvido pelo TCE, ele funciona como ferramenta para recepção dos dados remetidos pelo jurisdicionado. No entanto, para se alcançar a automação, é preciso realizar esforços para aperfeiçoá-lo como banco de dados que integre informações de todos os jurisdicionados obrigados a remeter mensalmente a folha de pagamento, ainda que esses dados venham a ser migrados para outra plataforma que permita essa automatização.

Considerando que as auditorias de folha de pagamento são realizadas em duas frentes, com foco na admissão de pessoal e na concessão de benefícios previdenciários, e direcionadas pelo coordenador da equipe, é relevante que ao final os resultados de tais trabalhos sejam avaliados. É relevante que se estabeleçam também ferramentas para controle e mensuração da performance nas auditorias da folha de pagamento, para que se busque aferir o impacto da atuação do Tribunal de Contas na sociedade, com relação ao volume de recursos fiscalizados.

Além disso, observa-se que o foco na folha de pagamento é recente. No âmbito da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência, foram realizadas seis fiscalizações voltadas ao exame da folha de pagamento de 2019 a 2023 de acordo com o quadro 18:

Quadro 18 – Fiscalizações na folha de pagamento realizadas no período de 2019 a 2023

Ano	Localidade	Modalidade	Ente fiscalizado	Objeto	Equipe Nº pessoas
2019	Dourados	Inspeção Portaria ‘P’ n° 269/2019, de 11/06/2019	Prefeitura Municipal	Contratações temporárias de pessoal	4
	Corumbá	Auditoria de Conformidade Portaria ‘P’ n° 133/2019, de 28/02/2019	Prefeitura Municipal	Apurar eventuais ilegalidades, descontrolo de pagamento e excesso de nomeações de servidores	3
2020	<i>Não houve fiscalizações presenciais nesse período em razão da pandemia de Covid-19.</i>				
2021					
2022	Sidrolândia	Auditoria de Conformidade Portaria ‘P’ n° 160/2022, de 29/03/2022.	RPPS	Regularidade na concessão de benefícios previdenciários	3
	Corumbá	Auditoria de Conformidade Portaria “P” n. 510, de 01/09/2022	RPPS	Regularidade na concessão de benefícios previdenciários	3
2023	Campo Grande	Inspeção Portaria ‘P’ n° 034/2023, de 19/01/2023	Prefeitura Municipal	Prestação de contas das folhas de pagamento	4
	Três Lagoas	Auditoria de Conformidade Portaria ‘P’ n.º 236/2023, de 02/05/2023	RPPS	Regularidade na concessão de benefícios previdenciários	3

Fonte: Elaborada pela autora com base no Plano Anual de Fiscalização e nas portarias publicadas no DOE/TCE

Cabe observar que entre os anos de 2020 e 2021, em decorrência da pandemia de Covid-19, as ações previstas foram reprogramadas para os anos seguintes, após a retomada das diligências presenciais. Além disso, embora o quadro 18 relacione seis ações, é rotina da Divisão que em todas as fiscalizações a folha de pagamento seja utilizada como referência, pois é um banco de dados por meio do qual pode-se visualizar a evolução tanto das admissões quanto da concessão de benefícios previdenciários, conforme já mencionado pelo Entrevistado 1 no Tópico 5.1 deste trabalho.

Quanto ao envolvimento da equipe, dentre os dez entrevistados, apenas cinco participaram de duas ou mais auditorias de folha de pagamento. Somente a partir de 2020, com a criação da Unidade de Despesa de Pessoal, por meio da Resolução TCE/MS n. 115, de 4 de dezembro de 2019, a auditoria de folha de pagamento ganhou contornos de maior relevância diante das alterações regimentais já mencionadas. Nesse sentido, o estabelecimento de pontos de controle e padrões e a avaliação permanente do trabalho vai contribuir para o aperfeiçoamento das ações de fiscalização.

Com base nas sugestões de melhoria e na análise documental foram estabelecidas as seguintes ações sintetizadas na figura 10 como principais eixos do plano proposto para aperfeiçoamento da auditoria da folha de pagamento no âmbito do TCE de Mato Grosso do Sul:

Figura 10 – Plano de aperfeiçoamento das ações de auditoria da folha de pagamento



Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, com base no mapa estratégico do TCE-MS (MATO GROSSO DO SUL, 2021a) e nos modelos propostos por Kaplan e Norton (2004), 2023

A primeira ação proposta é a de regularização da remessa mensal do arquivo eletrônico da folha de pagamento [ação 1]. A partir do exame e atualização do relatório de remessas recepcionadas pelo Sicap, deverão ser estudadas providências para ampliar a remessa mensal do arquivo eletrônico da folha de pagamento, em atenção à obrigatoriedade do Manual de Peças Obrigatórias, melhorando a base de dados.

Essa primeira medida consequentemente vai permitir o melhor aproveitamento do Sistema e-Pessoal ofertado pelo TCU e de convênios que vierem a ser implementados para cruzamento de dados. A melhoria do banco de dados é a base, ou o alicerce necessário também para as providências de implantação de sistemas de automação na análise da folha [ação 2], de acordo com trilhas, matrizes de risco e pontos de controle a serem definidos em manual próprio de rotinas de auditoria da folha de pagamento [ação 4], interno e específico da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência.

Foi incluída no plano a proposta de que seja realizada a avaliação das fiscalizações para aperfeiçoamento do trabalho e melhor mensuração dos resultados por meio de estudos e reuniões das equipes [ação 3]. Tais avaliações contribuiriam diretamente para o estabelecimento de padrão para a auditoria de folha de pagamento a ser consolidado no manual de rotinas de auditoria da folha de pagamento sugerido [ação 4] e construiria as bases para os sistemas de automação das rotinas [ação 2], o que permitiria a realização das auditorias de forma concomitante e permanente, nos moldes do sistema de indícios do e-Pessoal do TCU.

Por fim, considerando que a análise da folha de pagamento é um processo recente e que nem toda a equipe da Divisão tem participado das ações envolvendo a fiscalização da folha de pagamento, sugere-se, ainda, treinamento contínuo para uso das ferramentas de análise de dados, como, por exemplo, o PowerBI, nas auditorias pontuais [ação 5].

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mapeamento de processos, segundo Wildauer e Wildauer (2015), é uma ferramenta que possibilita enxergar diversos aspectos que interferem no funcionamento do processo, como os pontos fortes e fracos de uma determinada atividade, a ocorrência de retrabalho, o custo e as falhas etc. Assim sendo, também facilita e permite a implementação de melhorias destinadas a aperfeiçoar o desempenho institucional.

Por meio do mapeamento de processos buscou-se identificar as etapas e a sequência das atividades de fiscalização da folha de pagamento dos órgãos submetidos ao controle externo do Tribunal de Contas em Mato Grosso do Sul, com o intuito de apontar sugestões de melhorias que contribuíssem para o alcance dos objetivos traçados pela Instituição.

Para realização da pesquisa foi definido como objetivo geral estruturar o mapeamento das rotinas desenvolvidas em todas as etapas dos processos de auditoria da folha de pagamento dos órgãos públicos que prestam contas ao TCE em Mato Grosso do Sul. E, para alcançar o objetivo geral, o roteiro estabelecido foi o de identificar as etapas desenvolvidas, os agentes e as ferramentas utilizadas; esquematizar o fluxo do processo de auditoria das folhas de pagamento; avaliar os procedimentos adotados para análise da folha de pagamento e verificar a padronização dos processos.

Por todo o exposto, pode-se afirmar que tais objetivos foram alcançados, através da metodologia escolhida, a qual permitiu a construção do desenho dos fluxos com detalhamento das tarefas realizadas em relação às etapas de auditoria e a sequência dos atos e agentes envolvidos. São apresentados fluxogramas como produto do mapeamento da auditoria da folha de pagamento e identificadas oportunidades de melhoria.

Considerando que, conforme as normas de fiscalização aprovadas pelos Tribunais de Contas, as auditorias devem ser realizadas de forma padronizada, por meio de um processo sistemático, documentado e independente, a fim de verificar se o objeto em exame está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis, o presente trabalho traz contribuições com relação à avaliação dos procedimentos adotados para análise da folha de pagamento e verificação da padronização dos processos, definido como um dos objetivos específicos.

Como exposto no Capítulo 4, referente aos resultados e análises, de forma geral, as informações obtidas nas entrevistas confirmam que as normas de fiscalização são seguidas pelas equipes durante as auditorias. Todavia, como não existe um roteiro específico para as fiscalizações de folha de pagamento um fator importante na definição das questões de auditoria é a experiência dos coordenadores da fiscalização.

A partir das análises realizadas, foram levantadas oportunidades de melhoria a serem incluídas em um plano de ação. Foram elencadas cinco ações que se inter-relacionam e que pretendem contribuir para o aperfeiçoamento do controle externo voltado à fiscalização da folha de pagamento. Dentre elas: a de regularização da remessa mensal do arquivo eletrônico da folha de pagamento; providências para implantação de sistemas de automação na análise da folha de pagamento; elaboração de manual interno de rotinas de auditoria da folha de pagamento; avaliação das fiscalizações para aperfeiçoamento do trabalho e melhor mensuração dos resultados e treinamento contínuo para uso das ferramentas de análise de dados nas auditorias.

No desenvolvimento do trabalho as limitações ocorreram principalmente na etapa de coleta de dados relacionada à realização das entrevistas, considerando que elas foram realizadas durante o horário de expediente de trabalho com os integrantes das equipes. Ao final, foram entrevistados todos os auditores e a chefe da Divisão, totalizando dez pessoas. Cabe pontuar que a equipe de trabalho é reduzida para o volume de trabalho, com as metas de produtividade estabelecidas, viagens para realização de fiscalizações, e para desempenho das atribuições exigidas, especialmente as desenvolvidas pelos supervisores, que envolvem reuniões constantes de planejamento.

Dado esse contexto, não foi viável a realização de grupos focais, o que se constituiria também em uma metodologia importante para captação das informações quanto às rotinas de auditoria da folha de pagamento.

Embora não tenha sido incluída entre os objetivos específicos, foi identificada ao final dos trabalhos a importância de se ter um manual interno específico para a auditoria de folha de pagamento, considerando a relevância desse trabalho. A ação incluiu o plano de ação, mas a entrega do manual já consolidado, juntamente com o plano de melhorias proposto, poderia ter enriquecido o trabalho. Todavia, considera-se relevante, caso a ideia venha a ser implementada, que tal produto seja construído coletivamente por todos os envolvidos no trabalho de fiscalização da folha de pagamento.

A presente pesquisa poderia ser complementada futuramente por meio de estudos comparativos com o trabalho desenvolvido por outros Tribunais de Contas, conforme a disponibilidade dos dados, a fim de verificar as ferramentas disponíveis para automatização do trabalho de auditoria de folha de pagamento. De acordo com tudo o que foi apresentado, considerando que os gastos da folha de pagamento impactam a administração pública e toda a sociedade, como contribuição da pesquisa para o meio acadêmico, espera-se que o debate sobre o assunto permita reflexões acerca da relevância do tema e das necessárias melhorias nas rotinas

desse tipo de auditoria e da importância da padronização das tarefas em busca de resultados que proporcionem a melhoria da gestão dos entes públicos.

Por todo o exposto, é possível avaliar a auditoria de fiscalização da folha de pagamento como uma ferramenta de trabalho imprescindível no âmbito do Tribunal de Contas que pode, todavia, ser aprimorada, por meio de maior padronização e automatização, para que venha a contribuir efetivamente no controle dos gastos de pessoal no âmbito dos órgãos jurisdicionados, também de forma mais educativa e preventiva, a fim de evitar prejuízos ao erário, permitindo a readequação das despesas às finalidades estabelecidas legalmente.

Como apresentado neste trabalho, as despesas de pessoal impactam os entes públicos e são resultado das políticas e do planejamento. Lopez e Guedes (2023) pontuam que o setor público também é afetado pelas aceleradas transformações no mundo do trabalho. Processos de automação e digitalização e outras mudanças em larga escala exigem uma combinação entre planejamento e flexibilidade para fortalecer as capacidades do Estado em prover serviços de forma competente para a população. Junqueira e Orair (2023) ressaltam que a prestação de serviços públicos essenciais à população passa necessariamente pela realização de despesas, conforme o quantitativo exigido, e de qualidade com o funcionalismo público.

Retomando o conceito de governança (BRASIL, 2017), como o conjunto de ações destinadas à condução das políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade, fundado em princípios como integridade, confiabilidade, prestação de contas e responsabilidade, e transparência, vislumbra-se a importância do controle externo do TCE no incentivo para a adoção de boas práticas de gestão. Ao exercer seu papel de controle externo, os tribunais de contas contribuem para que os entes estatais, responsáveis por oferecer os serviços públicos diretamente aos cidadãos, adotem boas práticas de governança.

Espera-se que a presente análise sobre os processos organizacionais de fiscalização da folha de pagamento, sob a perspectiva do mapeamento de processos, contribua para a melhoria das ações de controle externo, em consonância com a missão do TCE-MS de garantir a efetividade e a transparência da administração pública e promover a integridade e a *accountability* como fundamentos da gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan Diniz de.; ALBUQUERQUE, André Santos de.; MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. **A administração pública sob a perspectiva do controle externo**. 1 ed. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

ALFORD, John; YATES, Sophie. Mapping public value processes. **International Journal of Public Sector Management**, v. 27, n. 4, pp. 334-352, 2014. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/IJPSM-04-2013-0054/full/html> Acesso em: 30 set. 2021.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 3ª reimp. da 1ª edição de 2016, 229 p.

BLUME, Lorenz; VOIGT, Stefan. Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. **European Journal of Political Economy**. v. 27, n. 2, p. 215-229, 2011. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0176268010000492?via%3Dihub>. Acesso em: 19 fev. 2023.

BRASIL. Lei Complementar n. 31, de 11 de outubro de 1977. Cria o Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Brasília, DF: 1977. **Diário Oficial da União** de 12.10.1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp31.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2031%2C%20DE,Sul%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=Art.,do%20Estado%20de%20Mato%20Grosso. Acesso em: 19 ago. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 23.11.1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 maio 2021.

BRASIL. Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 28.11.1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9717.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.717%2C%20DE%2027%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201998. Acesso em: 23 ago. 2023.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: 2000. **Diário Oficial da União** de 5.5.2000. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10 maio 2021.

BRASIL. Decreto n. 5378, de 23 de fevereiro de 2005. Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPUBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização e dá outras providências. Brasília, DF: 2005. **Diário Oficial da União** de 24.2.2005. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEC&numero=5378&ano=2005&ato=11cg3>

YE5UMRpWTd68. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Decreto n. 6.021, de 22 de janeiro de 2007. Cria a Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União - CGPAR, e dá outras providências. Brasília, DF: 2007. **Diário Oficial da União** de 22.1.2007 (Edição extra). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6021.htm#:~:text=Decreto%20n%C2%BA%206021&text=DECRETO%20N%C2%BA%206.021%2C%20DE%2022,CGPAR%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Decreto n. 7.689, de 5 de abril de 2012. Estabelece, no âmbito do Poder Executivo federal, limites e instâncias de governança para a contratação de bens e serviços e para a realização de gastos com diárias e passagens. Brasília, DF: 2012. **Diário Oficial da União** de 5.3.2012 (Edição extra e republicado em 8.3.2012). [Revogado pelo Decreto n. 10.193, de 2019]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7689.htm. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Decreto n. 8.638, de 18 de janeiro de 2016. Institui a Política de Governança Digital no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: 2016. **Diário Oficial da União** de 18.1.2016 [Revogado pelo Decreto n. 10.332, de 2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8638.htm. Acesso em: 31 jul. 2022.

BRASIL. Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: 2017a. **Diário Oficial da União** de 23.11.2017. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=DEC&numero=9203&ano=2017&ato=f10ATVU1UeZpWT9c4>. Acesso em: 3 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 636.553/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdão, 19 fev. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4043019>. Acesso em: 8 maio 2021.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Relatório de Gestão Fiscal Consolidado**. 3º Quadrimestre de 2020. Brasília-DF, 2020b. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-gestao-fiscal-rgf/2020/29>. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. 80 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>. Acesso em: 28 fev. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual Operacional do Sistema e-Pessoal**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização de Pessoal – SEFIP, 2017b, 109p. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/08/80/5B/C5/104477100CE24177F18818A8/Manual_operacional_16_4_2019.pdf. Acesso em: 13 ago. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de análise de dados em ações de controle externo**. Brasília: TCU, Secretaria de Gestão de Informações para o Controle Externo, 2019, 43 p. Disponível em:

https://portal.tcu.gov.br/data/files/81/21/BE/86/8681271060F27027F18818A8/Roteiro_analise_dados_%20acoes_controle_externo.pdf Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1055/2021 – Plenário. Processo n. TC 018.709/2020-6. Brasília: TCU, 5 de maio de 2021. **Pesquisa Integrada do TCU**, 2020. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2476483%22>. Acesso em: 21 ago. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Sistema e-Pessoal. **Manual do Módulo Índícios (Órgão Jurisdicionado Estadual/Municipal)**. Brasília: TCU, 2021, 18p. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/B6/11/ED/09/0BE2A710ABFA7E97F18818A8/Manual-do-Modulo-Indicios_-_Orgao-Jurisdicionado-Estadual-Municipal.pdf. Acesso em: 13 ago. 2023.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. [Brasília]: **Painel Estatístico da Previdência**, 31 jul. 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/estatisticas-da-previdencia/painel-estatistico-da-previdencia/regimes-proprios-de-previdencia-social-1/regime-previdenciario-dos-entes-federativos>. Acesso em: 14 ago. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público** - MCASP, 9. ed. 2022b. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:41943. Acesso em: 23 out. 2023.

BRUNSSON, Nils; RASCHE, Andreas; SEIDL, David. The dynamics of standardization: Three perspectives on standards in organization studies. **Organization studies**, v. 33, n. 5-6, p. 613-632, 2012. DOI: 10.1177/0170840612450120. Acesso em: 22 jun. 2022.

BUENO, Renato Varella; MACULAN, Benildes Coura; AGANETTE, Elisângela Cristina. Mapeamento de processos e gestão por processos: revisão sistemática de literatura. **Múltiplos olhares em ciência da informação**, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufmg.br/index.php/moci/article/view/19176>. Acesso em: 22 ago. 2022.

CABRAL, Dafne Reichel. **Os Tribunais de Contas e o direito à boa administração pública**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

CAMARGO, Francielle de O.; GUIMARÃES, Klicia M.S. O princípio da eficiência na gestão pública. **Revista CEPPG**, v. 28, p. 133-145, 2013.

CAMPO GRANDE. Relatório de Gestão Fiscal. Janeiro a dezembro de 2020 / 3º Quadrimestre. **Diário Oficial de Campo Grande - MS** n. 6.190, de 28.1.2021. Disponível em: https://diogrande.campogrande.ms.gov.br/download_edicao/eyJjb2RpZ29kaWEiOiI3NDgxIn0%3D.pdf. Acesso em: 2 jan. 2021.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo M. F.; SILVA, Sueli Maria Goulart. A

trajetória conservadora da teoria institucional. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 10, n. especial, p. 469-496, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/gestaoorg/article/view/21893/18417>. Acesso em: 3 jul. 2021.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração** [tradução: Scientific Linguagem Ltda, 10. ed.: Iuri Duquia Abreu]. 12. ed. – Porto Alegre: AMGH, 2016 [recurso eletrônico]. ISBN 978-85-7780-916-5. Disponível em: <https://pergamum.ufms.br/pergamum/biblioteca/index.php>. Acesso em: 2 nov. 2021.

CORRADINI, Flavio; POLINI, Andrea; RE, Barbara. Inter-organizational business process verification in public administration. **Business Process Management Journal**, v. 21, n. 5, pp. 1040-1065, 2015. Disponível em: www.emeraldinsight.com/1463-7154.htm. Acesso em: 23 ago. 2022.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 5 ed. Porto Alegre: Penso, 2021 [recurso eletrônico]. ISBN 9786581334192. Disponível em: <https://pergamum.ufms.br/pergamum/biblioteca/index.php>. Acesso em: 2 nov. 2021.

DA COSTA, Alan Carlos Pereira *et al.* Alinhamento da gestão de processos com os mecanismos do modelo de governança pública do TCU: o estudo de caso em uma universidade federal da Amazônia Oriental. **Revista do Serviço Público**, v. 69, n. 3, p. 741-772, 2018. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/3183>. Acesso em: 23 ago. 2022.

DAMELIO, Robert. **The basics of process mapping**. New York: CRC Press, 2011. Edição do Kindle.

DAMELIO, Robert. **The basics of process mapping**. New York: Productivity Press, 1996.

DiMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, p. 147-160, 1983. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2095101> Acesso em: 28 ago. 2021.

DiMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**. v.45, n.2, p.74-89, 2005. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/37123>. Acesso em: 28 ago. 2021.

DUARTE, Jorge. Entrevista em profundidade. In: **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. São Paulo: Atlas, v. 1, p. 62-83, 2005. ISBN 9788522474400. Disponível em: <https://pergamum.ufms.br/pergamum/biblioteca/index.php>. Acesso em: 2 nov. 2021.

ENSSLIN, Leonardo *et al.* BPM governance: a literature analysis of performance evaluation. **Business Process Management Journal**, 2017. Disponível em: www.emeraldinsight.com/1463-7154.htm. Acesso em: 22 ago. 2022.

FEATHERSTON, Charles R. *et al.* Mediating and catalysing innovation: A framework for anticipating the standardisation needs of emerging technologies. **Technovation**, v. 48, p. 25-40, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.technovation.2015.11.003>. Acesso em: 1º

mar. 2022.

FIGUEIREDO, Rejane Maria da Costa; SANTOS, Rildo Ribeiro; FREITAS, Sérgio A. Andrade de. (Orgs) **Governança em tecnologia de informação e comunicação para o setor público** [recurso eletrônico]. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2018. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/29/C3/8D/F2/334CF610F5680BF6F18818A8/Governanca_e_tecnologia_informacao_comunicacao_setor_publico.pdf. Acesso em: 3 jul. 2021.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 18 ed. [recurso eletrônico] São Paulo: Atlas, 2021. ISBN 9788597027839. Disponível em: <https://pergamum.ufms.br/pergamum/biblioteca/index.php>. Acesso em: 2 nov. 2021.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 4 ed. atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. - 2º reimpressão.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary. **As três versões do neo-institucionalismo**. Lua nova. n. 58, p.193-224, 2003. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ln/a/Vpr4gJNNdjPfnMPr4fj75gb/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 28 jun. 2021.

HARDY, Cynthia; HARLEY, Bill; PHILLIPS, Nelson. Discourse analysis and content analysis: Two solitudes. *Qualitative methods*, v. 2, n. 1, p. 19-22, 2004. Disponível em: https://zenodo.org/record/998649/files/Hardy-et_al_2004_Discourse_QMMR_2_1.pdf?download=1. Acesso em: 22 fev. 2023.

HEFLO. **Software de modelagem de processos**. Venki, 2015-2023. Disponível em: <https://www.heflo.com/pt-br/>. Acesso em: 25 jul. 2023.

HERNAUS, Tomislav; VUKSIC, Vesna Bosilj; ŠTEMBERGER, Mojca Indihar. How to go from strategy to results? Institutionalising BPM governance within organisations. **Business Process Management Journal**, 2016. Disponível em: www.emeraldinsight.com/1463-7154.htm. Acesso em: 28 jun. 2021.

HO, Jae-Yun; O'SULLIVAN, Eoin. Strategic standardisation of smart systems: A roadmapping process in support of innovation. **Technological Forecasting and Social Change**, v. 115, p. 301-312, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.techfore.2016.04.014>. Acesso em: 3 out. 2021.

HUNG, Richard Yu-Yuan. Business process management as competitive advantage: A review and empirical study. **Total Quality Management & Business Excellence**, 17(1), 21-40, 2006. <https://doi.org/10.1080/14783360500249836>. Acesso em: 16 out. 2022.

IFAC. International Federation of Accountants. **Good governance in the public sector: consultation draft for an international framework**, 2013. Disponível em: <https://www.ifac.org/publications-resources/good-governance-public-sector>. Acesso em: 28 fev. 2022.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. The Lima Declaration, 2019. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INT

OSAI_P_1_en_2019.pdf. Acesso em: 21 fev. 2023.

ISAKSSON, Ann-Sofie; BIGSTEN, Arne. Institution building with limited resources: establishing a supreme audit institution in Rwanda. **World Development**, v. 40, n. 9, p. 1870-1881, 2012. Disponível em: https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0305750X12000915?fr=RR-2&ref=pdf_download&rr=79d3f0787b660139. Acesso em: 21 fev. 2023.

JUNQUEIRA, Gabriel; ORAIR, Rodrigo. Despesas com pessoal ativo na federação brasileira entre 2002 e 2020. In: LOPEZ, Felix G.; CARDOSO JUNIOR, José Celso. (Org). **Trajetórias da burocracia na Nova República: heterogeneidades, desigualdades e perspectivas (1985-2020)**. Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11743>. Acesso em: 26 ago. 2023.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapas estratégicos - Balanced Scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Trad: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KISSELER, Leo; HEIDEMANN, Francisco G. Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade? **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 3, p. 479-499, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122006000300008> Acesso em: 2 jun. 2022.

LENNING, Jan. Auditing of explorative processes. **Total Quality Management & Business Excellence**, v. 29, n. 9-10, p. 1185-1199, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1080/14783363.2018.1487605>. Acesso em: 7 out. 2021.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria, jurisprudência e mais de 500 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011 [recurso digital]. Disponível via assinatura institucional do acervo digital da Editora Forum. Acesso em: 17 out. 2022.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo: teoria e jurisprudência para os Tribunais de Contas**. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2021 [recurso digital]. Disponível via assinatura institucional do acervo digital da Editora Forum. Acesso em: 17 out. 2022.

LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli de. The diversity of the Brazilian regional Audit Courts on government auditing. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, n. 76, p. 26-40, jan./abr. 2018. Disponível em: DOI: 10.1590/1808-057x201803640. Acesso em: 6 fev. 2022.

LOPEZ, Felix G.; GUEDES, Erivelton. O funcionalismo da Nova República: passado e presente – de 1985 a 2019. In: LOPEZ, Felix G.; CARDOSO JUNIOR, José Celso. (Org). **Trajetórias da burocracia na Nova República: heterogeneidades, desigualdades e perspectivas (1985-2020)**. Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11743>. Acesso em: 26 ago. 2023.

MADISON, Dan. Process mapping, process improvement, and process management: a practical guide for enhancing work and information flow. **Paton Professional**, 2005. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=VyBwmZcC1HIC&lpq=PP1&hl=pt-BR&pg=PP1#v=onepage&q&f=false>. Google Book. Acesso em: 22 ago. 2022.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Aplicação dos princípios da governança corporativa ao sector público. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 2, p. 11-26, 2007. DOI: 10.1590/S1415-65552007000200002. Acesso em: 9 jun. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. Constituição (1979). Constituição do Estado de Mato Grosso do Sul. Campo Grande-MS, 1979a. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul**, n. 113, 13 jun. 1979. Disponível em: https://www.spdo.ms.gov.br/diariodoe/Index/Download/DO113_13_06_1979. Acesso em: 21 ago. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. Lei Complementar n. 1, de 19 de outubro de 1979. Dispõe sobre a organização básica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Campo Grande-MS, 1979b. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul**, n. 201, 18 out. 1979. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/66ecc3cfb53d53ff04256b140049444b/899c9993efbc1642042571170051ab1c?OpenDocument>. Acesso em: 19 ago. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. Constituição (1989). Constituição do Estado de Mato Grosso do Sul. Campo Grande-MS, 1989. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul**, n. 2.658-A, 5 out. 1989. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/0a67c456bc566b8a04257e590063f1fd/dfde24a4767ddcbf04257e4b006c0233?OpenDocument>. Acesso em: 1 jul. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Resolução Normativa n. 67 de 3 de março de 2010. Institui o Sistema Informatizado de Controle de Atos de Pessoal – SICAP, no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, dispõe sobre a remessa eletrônica de dados relativos a atos de pessoal e dá outras providências. Campo Grande-MS. 2010. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS** n.0038, 5 mar. 2010. Disponível em: https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/files/diarios_oficial/arquivo/38/fb267c7f0e9b4490148bc2330c541d23.pdf. Acesso em 12 jun. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. Lei Complementar n. 160, de 2 de janeiro de 2012. Dispõe sobre o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Campo Grande-MS, 2012. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul**, n. 8.102, 3 jan. 2012. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/66ecc3cfb53d53ff04256b140049444b/4a3fd4c5e30f3b1a0425797a0045504e?OpenDocument>. Acesso em: 13 jun. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Resolução n. 71 de 25 de abril de 2018. Aprova o Relatório do Modelo de Governança e Concepção do Núcleo de Governança do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Campo Grande-MS. 2018a. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS** n.1764, 26 abr. 2018. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=1985>. Acesso em 10 jun. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Resolução n. 97 de 5 de dezembro de 2018. Aprova os Manuais de Auditoria de Conformidade, de Inspeção e de Controle e Garantia da Qualidade

das Fiscalizações do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Campo Grande-MS. 2018b. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS** n.1914, 7 dez. 2018. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/11697/a16795946d24a264a0c306ef15841244.pdf>. Acesso em 10 jun. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Resolução n. 98 de 5 de dezembro de 2018. Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Campo Grande-MS. 2018c. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS** n.1922, 19 dez. 2018. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=2260>. Acesso em 19 ago. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Resolução n. 115 de 4 de dezembro de 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. Campo Grande-MS. 2019. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS** n.2300, 6 dez. 2019. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=21391>. Acesso em 9 ago. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Resolução n. 130, de 1º de outubro de 2020. Dispõe sobre a alteração da [...] Resolução TCE-MS n. 115, de 12 de dezembro de 2019, que dispõe sobre a organização funcional e a estrutura básica do Tribunal e dá outras providências. Campo Grande-MS. 2020. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS** n.2623, 2 out. 2020. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=21749>. Acesso em 9 ago. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Resolução n. 141 de 25 de fevereiro de 2021. Aprova as normas de fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Campo Grande-MS. 2021b. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS** n.2753, 1º mar. 2021. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=21904>. Acesso em 3 jul. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Resolução n. 151 de 6 de outubro de 2021. Dispõe sobre a identidade estratégica institucional e o mapa estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Campo Grande-MS, 2021a. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS**, n.2964, 7 out. 2021. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=22152>. Acesso em 13 out. 2021.

MATO GROSSO DO SUL. TCE. Resolução n. 155 de 15 de dezembro de 2021. Altera a Resolução n. 88, de 3 de outubro de 2018, e estabelece requisitos e prazos para remessa de informações e documentos ao Tribunal de Contas, conforme previsto no Anexo V, na parte que trata dos atos de concessão de benefícios de natureza previdenciária. Campo Grande-MS, 2021c. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS**, n.3016, 16 dez. 2021. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=22205>. Acesso em 19 ago. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. TCE-MS completa 41 anos. **Portal eletrônico do TCE-MS**, 28 mar. 2021. Campo Grande-MS, 2021d. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/noticias/detalhes/6091/tce-ms-completa-41-anos>. Acesso em 21 ago. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. **Portal eletrônico do TCE-MS**, 2022. Disponível em: <http://www.tce.ms.gov.br/institucional#planejamento-estrategico>. Acesso em 25 ago. 2022.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Resolução n. 179 de 23 de março de 2023. Dispõe sobre a alteração da Resolução TCE-MS n. 115, de 12 de dezembro de 2019, que 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. Campo Grande-MS, 2023a. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS**, n.3379, 24 mar. 2023. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=22612>. Acesso em 27 ago. 2023.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Resolução n. 186 de 3 de maio de 2023. Altera a Resolução n. 88, de 3 de outubro de 2018. Campo Grande-MS, 2023b. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS**, n.3421, 5 maio. 2023. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=22656>. Acesso em 30 jul. 2023.

MATO GROSSO DO SUL. Lei Complementar n. 312, de 4 de maio de 2023. Altera a redação de dispositivos da Lei Complementar nº 160, de 2 de janeiro de 2012, que dispõe sobre o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências. Campo Grande-MS, 2023c. **Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul**, n. 11.147, 5 maio 2023. Disponível em: <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/secoge/govato.nsf/2cab8d75940ca72e04256d1a004acf14/94eaab4186a31a4d042589a60045ac30?OpenDocument>. Acesso em: 27 ago. 2023.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Resolução n. 188 de 24 de maio de 2023. Acrescenta dispositivos normativos no Regimento Interno do Tribunal de Contas, aprovado pela Resolução TCE/MS n. 98, de 5 de dezembro de 2018, para dispor sobre os institutos da decadência e da prescrição das pretensões punitiva e de ressarcimento ao erário do Tribunal de Contas de Mato Grosso do Sul; altera a Resolução TCE/MS nº 81/2018, e dá outras providências. Campo Grande-MS, 2023d. **Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas/MS**, n.3437, 25 maio. 2023. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/diario-oficiais/download?id=22675>. Acesso em 27 ago. 2023.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. **Sistema Informatizado de Controle de Atos de Pessoal - Sicap**. Versão 3.0.21.0 de 02/06/2023. Campo Grande: 2023e. Disponível em: <http://sicap.tce.ms.gov.br/sicap-webadm/user/index>. Acesso em: 13 ago. 2023.

MATO GROSSO DO SUL. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. **Plano de Diretrizes de Controle Externo 2023-2024**. Campo Grande: 2023f. Disponível em: <https://portal-services.tce.ms.gov.br/portal-services/files/arquivo/nome/23380/6ea682746cc6b91dbdd11d880e72d1f7.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2023.

MAXIMIANO, Amaru; NOHARA, Irene. **Gestão Pública: abordagem integrada da Administração e do Direito Administrativo**. 1. ed. [3. Reimpr] São Paulo: Atlas, 2021. ISBN 9788597013825. Disponível em: <https://pergamum.ufms.br/pergamum/biblioteca/index.php>. Acesso em: 2 nov. 2021.

MEDEIROS, João Bosco; TOMASI, Carolina. **Redação de artigos científicos: métodos de realização, seleção de periódicos, publicação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2021. ISBN 9788597026641. Disponível em: <https://pergamum.ufms.br/pergamum/biblioteca/index.php>. Acesso em: 2 nov. 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, Marcus André. O Controle Externo na América Latina. São Paulo: Instituto Fernando Henrique Cardoso, 2007. Disponível em: http://www.plataformademocratica.org/PDF/Publicacao_1794_em_01_08_2008_13_03_50.pdf. Acesso em: 20 fev. 2023.

MENDELEY Desktop. Version 1.19.8. 2008-2020. **Mendeley Ltd.** Disponível em: <https://www.mendeley.com/autoupdates/installers/1.19.8> Acesso em: 19 set. 2021.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public Finance in Theory and Practice**. McGraw-Hill International Editions. 5 ed. 1989.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability horizontal e novas poliarquias. **Lua nova: revista de cultura e política**, p. 27-54, 1998. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ln/a/jbXvTQR88QggqcdWW6vXP8j/?lang=pt>. Acesso em 28 ago. 2022.

OMG. Standards Development Organization. BPMN. **Object Management Group Business Process Model and Notation**. Disponível em: bpmn.org. Acesso em: 29 jul. 2023.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, Tampere, Finland, v. 25, n. 3, p. 272-285, 2014. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1045235412001347?via%3Dihub>. Acesso em: 26 fev. 2022.

PEREIRA, Maurício Fernandes *et al.* Modelo de produção de material didático: O uso da notação BPMN em curso a distância. **RAI Revista de Administração e Inovação**, v. 8, n. 4, p. 45-66, 2011.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 43, p. 1343-1368, 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/g3xgtqkwFJS93RSnHFTsPDN/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 28 ago. 2022.

POWER, Michael K. Auditing and the production of legitimacy. **Accounting, organizations and society**, v. 28, n. 4, p. 379-394, 2003. Disponível em:

<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368201000472>. Acesso em: 28 fev. 2022.

PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE. Um guia do conhecimento em gerenciamento de projetos (**Guia PMBOK®**). 6. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2017.

RINALDI, Marta; MONTANARI, Roberto; BOTTANI, Eleonora. Improving the efficiency of public administrations through business process reengineering and simulation: A case study. **Business Process Management Journal**, 2015. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/publication/issn/1463-7154>. Acesso em: 3 jul. 2022.

ROWELL, James. Do organisations have a mission for mapping processes? **Business Process Management Journal**, 2018. Disponível em: http://bear.buckingham.ac.uk/161/1/Do%20Organisations%20have%20a%20Mission%20for%20Mapping%20Processes_.pdf. Acesso em: 8 out. 2021.

SAMPIERI, Hernández Roberto; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, María del Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa** [recurso eletrônico]. tradução: Daisy Vaz de Moraes; revisão técnica: Ana Gracinda Queluz Garcia, Dirceu da Silva, Marcos Júlio. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013. ISBN 9788565848282. Disponível em: <https://pergamum.ufms.br/pergamum/biblioteca/index.php>. Acesso em 2 nov. 2021.

SANTOS, Luiz Alberto dos. Carreiras no serviço público, governança e desenvolvimento. In: LOPEZ, Felix G.; CARDOSO JUNIOR, José Celso. (Org). **Trajetórias da burocracia na Nova República: heterogeneidades, desigualdades e perspectivas (1985-2020)**. Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11743>. Acesso em: 26 ago. 2023.

SEIDMAN, Irving. **Interviewing as qualitative research: a guide for researchers in education and the social sciences** (3rd ed.). New York: Teachers College Press, 2006. Disponível em: https://www.jstage.jst.go.jp/article/eibeibunka/44/0/44_KJ00009328528/_article/-char/en. Acesso em 7 ago. 2022.

SILVA, Francisco Carlos da Cruz. **Controle social: reformando a administração para a sociedade**. Organizações & Sociedade, v. 9, p. 115-137, 2002.

SMITH, Howard; FINGAR, Peter. BPM's Third Wave. **World War II**, p. 1-10, 2003. Disponível em: <http://www.bptrends.com/bpt/wp-content/publicationfiles/BPM%20Third%20Wave%20Smith%20Fingar%20Apr2003.pdf>. Acesso em: 8 ago. 2022.

STREIM, Hannes. Agency problems in the legal political system and supreme audit institutions. **European Journal of Law and Economics**, v. 1, p. 177-191, 1994. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/eurjlcwec1&div=18&id=&page=>. Acesso em: 19 jan. 2023.

TEIXEIRA, Flavio Germano de Sena. O controle das aposentadorias pelos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: **Fórum**, p. 200, 2004. Disponível via assinatura institucional do acervo digital da Editora Forum. Acesso em: 17 out. 2022.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. In: GLEGG, Stewart. R.; HARDY, Cynthia.; NORD, Walter. R. (Orgs). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. v.1, São Paulo: Atlas, 1999. Acesso em: 16 fev. 2022.

TRKMAN, Peter. The critical success factors of business process management. **International journal of information management**, v. 30, n. 2, p. 125-134, 2010. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0268401209000905>. Acesso em: 3 fev. 2021.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de pesquisa em administração**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015. ISBN 9788522499052. Disponível em: <https://pergamum.ufms.br/pergamum/biblioteca/index.php>. Acesso em 2 nov. 2021.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016. ISBN 9788597007480. Disponível em: <https://pergamum.ufms.br/pergamum/biblioteca/index.php>. Acesso em: 2 nov. 2021.

WHITEHEAD, Laurence. Notes on Human Development, Human Rights, and Auditing the Quality of Democracy. In O'Donnell, G.; Cullell, J. V. & Iazzetta, O. (2004), **The quality of democracy: theory and applications**. South Ben, University of Notre Dame Press. [versão eletrônica]

WILDAUER, Egon Walter; WILDAUER, Laila Del Bem Seleme. **Mapeamento de processos: conceitos, técnicas e ferramentas**. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, 2015. E-book. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br>. Acesso em: 12 ago. 2023.

WILLEMANN, Marianna Montebello. **Accountability democrática e o desenho institucional dos Tribunais de Contas no Brasil**. [recurso eletrônico] 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020. Disponível via assinatura institucional do acervo digital da Editora Forum. Acesso em: 17 out. 2022.

YIN, Robert K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. [recurso eletrônico]. Porto Alegre: Penso, 2016. ISBN 9788584290833. Disponível em: <https://pergamum.ufms.br/pergamum/biblioteca/index.php>. Acesso em: 2 nov. 2021.

APÊNDICE A - GUIA PARA ENTREVISTA EM PROFUNDIDADE

- 1** – Como você percebe sua familiaridade com o processo de auditoria da folha de pagamento pelo TCE?
- 2** – Quais são as etapas do processo de auditoria da folha de pagamento, realizado pelo TCE/MS?
- 3** – Qual é a sequência dos processos de auditoria da folha de pagamento?
- 4** – Quais são as ferramentas utilizadas no processo de auditoria da folha de pagamento?
- 5** – Quem são os agentes (cargos/quantidade de pessoas) envolvidos no processo de auditoria da folha de pagamento?
- 6** – Quais resultados o TCE/MS busca alcançar com a auditoria da folha de pagamento?
- 7** – Você considera que o processo de auditoria da folha de pagamento é eficiente? Como? (Explicar o que é um processo eficiente).
- 8** – Quais são os benefícios, que você percebe, na aplicação desse processo para a administração pública? E para a sociedade?

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

Prezado participante, você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa intitulada “Controle externo de atos de pessoal: mapeamento dos processos de auditoria da folha de pagamento dos órgãos jurisdicionados do TCE-MS”, desenvolvida pela pesquisadora Keyla Borges Tormena, como requisito do Programa de Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional (Profiap), ofertado pela Escola de Administração e Negócios (ESAN) da UFMS.

O objetivo central do estudo é estruturar o mapeamento das rotinas desenvolvidas em todas as etapas dos processos de auditoria da folha de pagamento dos órgãos públicos sob a jurisdição do TCE em Mato Grosso do Sul. O convite para a sua participação se deve à necessidade de levantar aspectos ligados às experiências dos auditores da área técnica nas atividades de controle da folha de pagamento.

Sua participação é voluntária, isto é, ela não é obrigatória, e você tem plena autonomia para decidir se quer ou não participar, bem como retirar sua participação a qualquer momento. Você não terá prejuízo algum caso decida não a consentir ou desistir de participar. Contudo, ela é muito importante para a execução da pesquisa. Serão garantidas a confidencialidade e a privacidade das informações por você prestadas. A qualquer momento, durante a pesquisa, ou posteriormente, você poderá solicitar do pesquisador informações sobre sua participação e/ou sobre a pesquisa, o que poderá ser feito através dos meios de contato explicitados neste Termo.

Procedimentos e métodos que serão realizados na pesquisa:

- 1) A sua participação consistirá em responder perguntas de um roteiro de entrevista semiestruturado à pesquisadora do projeto. A entrevista será gravada e a gravação é condição indispensável à participação.
- 2) O tempo de duração da entrevista é de aproximadamente 30 minutos/ 1 hora. As entrevistas serão transcritas e armazenadas, em arquivos digitais, mas somente os pesquisadores terão acesso às gravações.
- 3) Ao final da pesquisa, todo material será mantido em arquivo, sob guarda e responsabilidade do pesquisador responsável, por pelo menos 5 anos, conforme Resolução CNS n. 466/2012. O tratamento dos dados coletados seguirá as determinações da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), Lei n. 13.709/2018.

O benefício direto relacionado a sua colaboração nesta pesquisa é permitir a reconstrução das experiências dos entrevistados em relação ao objeto do estudo. As informações, percepções e experiências dos entrevistados serão de grande importância para alcançar o principal objetivo do estudo, que é o de estruturar o mapeamento das rotinas desenvolvidas em todas as etapas dos processos de auditoria da folha de pagamento realizada pelo TCE-MS.

Toda pesquisa com seres humanos envolve riscos aos participantes. Nesta pesquisa os riscos para o(a) Sr.(a) relacionam-se a eventual quebra do sigilo e do anonimato. Para minimizar estes riscos, qualquer dado que possa identificá-lo será omitido na divulgação dos resultados da pesquisa, e o material será armazenado em local seguro. Todas as informações coletadas neste estudo são estritamente confidenciais, somente o (a) pesquisador (a) e o (a) orientador (a) terão conhecimento dos dados. Em caso de eventuais danos decorrentes de sua participação na pesquisa, você será indenizado.

Os resultados desta pesquisa serão divulgados em formato de dissertação/Produto Técnico Tecnológico e, eventualmente, artigos científicos e apresentações.

Este termo é redigido em duas vias, sendo uma do participante da pesquisa e outra do pesquisador. Em caso de dúvidas quanto à sua participação, você pode entrar em contato com o pesquisador responsável através do email “keyla.tormena@ufms.br”, ou por meio do telefone (67) 98136-6136.

Em caso de dúvida quanto à condução ética do estudo, entre em contato com o Comitê de Ética em Pesquisa da UFMS (CEP/UFMS), localizado no Campus da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, prédio das Pró-Reitorias ‘Hércules Maymone’ – 1º andar, CEP: 79070900. Campo Grande – MS; e-mail: cepconep.propp@ufms.br; telefone: 67-3345-7187; atendimento ao público: 7h30-11h30 no período matutino e das 13h30 às 17h30 no período vespertino. O Comitê de Ética é a instância que tem por objetivo defender os interesses dos participantes da pesquisa em sua integridade e dignidade e para contribuir no desenvolvimento da pesquisa dentro de padrões éticos. Dessa forma, o comitê tem o papel de avaliar e monitorar o andamento do projeto de modo que a pesquisa respeite os princípios éticos de proteção aos direitos humanos, da dignidade, da autonomia, da não maleficência, da confidencialidade e da privacidade.

CONSENTIMENTO DE PARTICIPAÇÃO

Eu concordo em participar voluntariamente do presente estudo como participante. O pesquisador me informou sobre os procedimentos e métodos da pesquisa, inclusive sobre os possíveis riscos e benefícios envolvidos na minha participação.

marque esta opção se você concorda que a participação na pesquisa seja gravada em áudio.

marque esta opção se você não concorda que a sua participação na pesquisa seja gravada em áudio.

Nome e assinatura do pesquisador
_____, __ de _____ de 2023

Local e data

Nome e assinatura do participante da pesquisa
_____, __ de _____ de 2023

Local e data

ANEXO A – PRODUTO TÉCNICO-TECNOLÓGICO

PROPOSTA DE MELHORIAS PARA O PROCESSO DE AUDITORIA DA FOLHA DE PAGAMENTO DOS ÓRGÃOS JURISDICIONADOS DO TCE-MS

MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - PROFIAP

PRODUTO TÉCNICO E TECNOLÓGICO (PTT)

Mapeamento e Proposta de melhorias para o processo de auditoria da folha de pagamento dos órgãos jurisdicionados do TCE-MS

Autores:

Keyla Borges Tormena
ktormena@gmail.com

Prof. Dr. Arthur Caldeira Sanches
arthur.sanches@ufms.br

**CAMPO GRANDE, MS
2023**

RESUMO

Os Tribunais de Contas, no exercício do controle externo, possuem o papel de fiscalizar os atos da administração pública sendo a auditoria na folha de pagamento dos entes públicos uma dessas atribuições. A fiscalização da folha de pagamento é avaliada como uma ferramenta de trabalho imprescindível no âmbito do Tribunal de Contas que pode ser aprimorada, por meio de maior padronização e automatização, para que venha a contribuir efetivamente no controle dos gastos de pessoal no âmbito dos órgãos jurisdicionados, também de forma educativa e preventiva. A partir das análises realizadas, foram levantadas oportunidades de melhoria a serem incluídas em um plano de ação elaborado com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento das ações de controle externo voltadas à fiscalização da folha de pagamento. Espera-se que a presente análise sobre os processos organizacionais de fiscalização da folha de pagamento, sob a perspectiva do mapeamento de processos, contribua para a melhoria das ações de controle externo, em consonância com a missão do TCE-MS de garantir a efetividade e a transparência da administração pública e promover a integridade e a *accountability* como fundamentos da gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade.

PÚBLICO-ALVO

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL (TCE – MS) E ÓRGÃOS JURISDICIONADOS

SITUAÇÃO PROBLEMA

O Tribunal de Contas tem o compromisso de fiscalizar e julgar os atos administrativos dos poderes do estado e dos municípios e as ações que envolvam a gestão de recursos. Em 2018, o TCE-MS já havia também instituído o seu modelo de governança e apoio à gestão integrada, com a finalidade de implementar soluções de melhoria, reformulação e padronização dos processos e de inovação tecnológica destinados a aumentar a eficiência e efetividade das ações. Com foco no alcance dos resultados definidos no plano estratégico, o novo modelo organizacional da instituição se propôs a avançar na modernização dos processos de trabalho e na celeridade processual. A fiscalização das despesas de pessoal é parte das ações de controle externo e está diretamente ligada aos objetivos estratégicos de atuação do TCE-MS.

É necessário um método estruturado, seguro e sequencial de análise para se compreender o significado dos dados no contexto do processo de fiscalização ou instrução processual. Tanto as análises exploratórias quanto as mais complexas podem contribuir para o planejamento da auditoria ou na instrução dos processos e na identificação de indícios de fraudes. Assim, de forma alinhada às metas institucionais, voltadas à busca de maior efetividade, como contribuição prática, este produto técnico e tecnológico apresenta um desenho do fluxo de atividades de auditoria de controle externo desenvolvidas na área de fiscalização dos atos de pessoal e previdência, juntamente com propostas de melhorias a estas atividades.

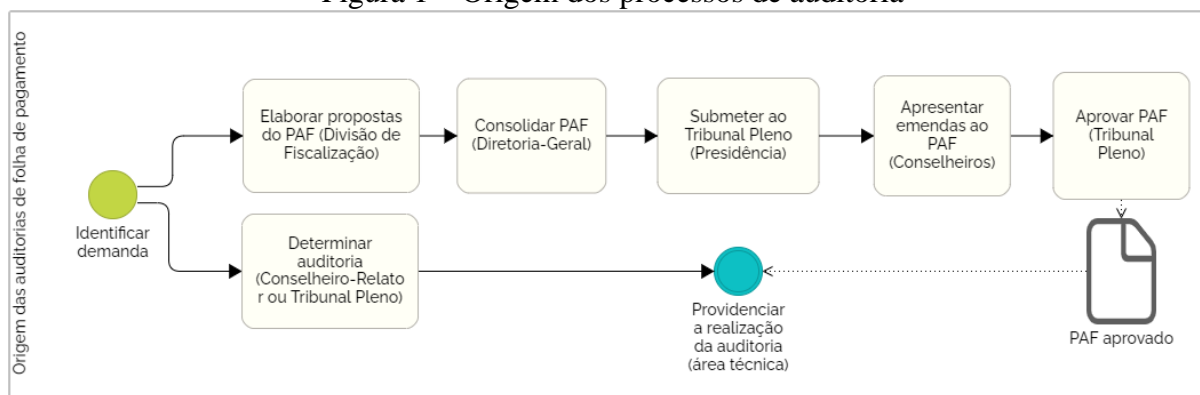
MAPEAMENTO DO PROCESSO

Origem dos processos de auditoria

De forma geral, o processo de auditoria de folha de pagamento, como as demais fiscalizações, origina-se de duas formas: em cumprimento ao Plano Anual de Fiscalização (PAF) e em decorrência de fiscalizações determinadas pelo Conselheiro Relator ou Tribunal Pleno,

conforme previsão do artigo 190 do Regimento Interno do TCE-MS (MATO GROSSO DO SUL, 2018c) sintetizado na figura 1:

Figura 1 – Origem dos processos de auditoria



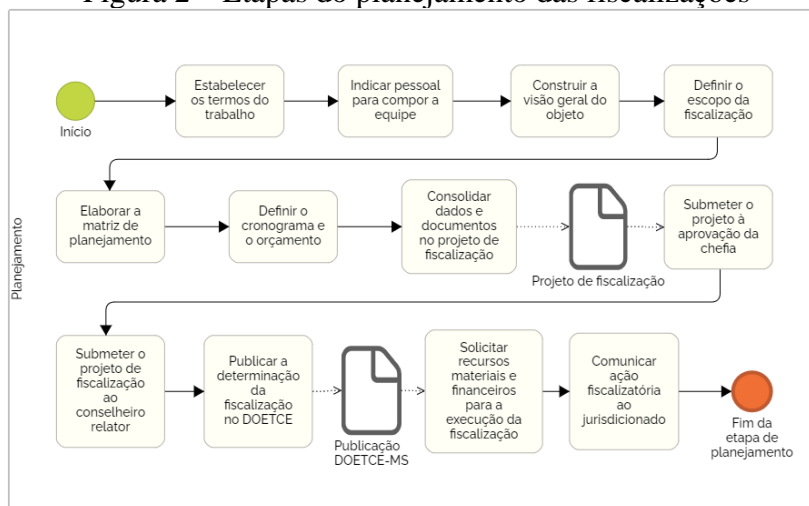
Fonte: Elaborado pela autora a partir da análise do RITCE-MS, 2023

No primeiro caso, a definição dos entes a serem incluídos no plano de fiscalização e do escopo é realizada com base em matriz de riscos, segundo critérios de oportunidade, materialidade, relevância e risco.

Planejamento da fiscalização

As atividades relativas à fiscalização serão precedidas de Projeto de Fiscalização, pela portaria de nomeação da equipe, e pela formalização do processo devidamente autuado. A figura 1 sistematiza o fluxo das fases de planejamento da fiscalização prevista nas Normas de Fiscalização do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul:

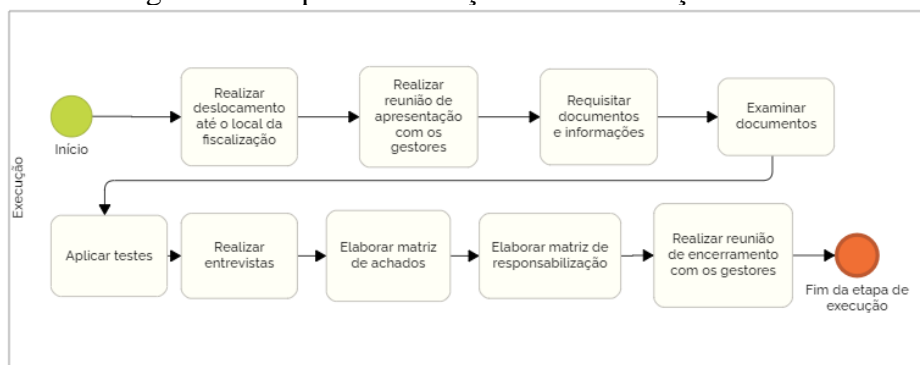
Figura 2 – Etapas do planejamento das fiscalizações



Fonte: Elaborado pela autora com base na Resolução TCE-MS n. 141/2021, 2023

Execução da fiscalização

Em seguida, tem início a fase de execução da fiscalização, quando a equipe técnica estará *in loco* ou desenvolvendo atividades remotas de aplicação dos procedimentos ou testes de auditoria contidos na matriz de planejamento, com o objetivo de avaliar as evidências de irregularidades ou ilegalidades. Após o exame documental, serão elaboradas a matriz de achados e, identificando quaisquer irregularidades, a matriz de responsabilização.

Figura 3 – Etapas da execução das fiscalizações *in loco*

Fonte: Elaborado pela autora com base na Resolução TCE-MS n. 141/2021, 2023

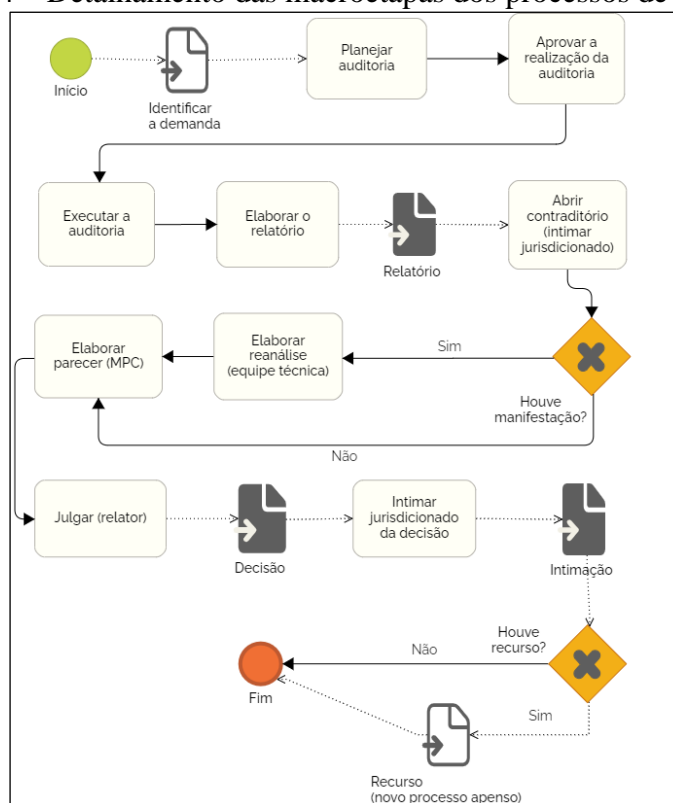
A última etapa da fiscalização é a elaboração do relatório, com base no conteúdo da matriz de achados e de responsabilização. O relatório deverá conter os resultados da fiscalização, conclusões e recomendações ao relator do processo autuado com possíveis medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais. A observância das normas de fiscalização é que vai garantir o controle e a garantia da qualidade das fiscalizações.

Macroetapas da auditoria

As auditorias de folha de pagamento seguem uma rotina de planejamento, conforme previsto nas normas e levantado a partir das entrevistas realizadas com a equipe técnica da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal.

Foram identificadas as seguintes macroetapas da análise dos processos de auditoria de conformidade da folha de pagamento (figura 3):

Figura 4 – Detalhamento das macroetapas dos processos de auditoria

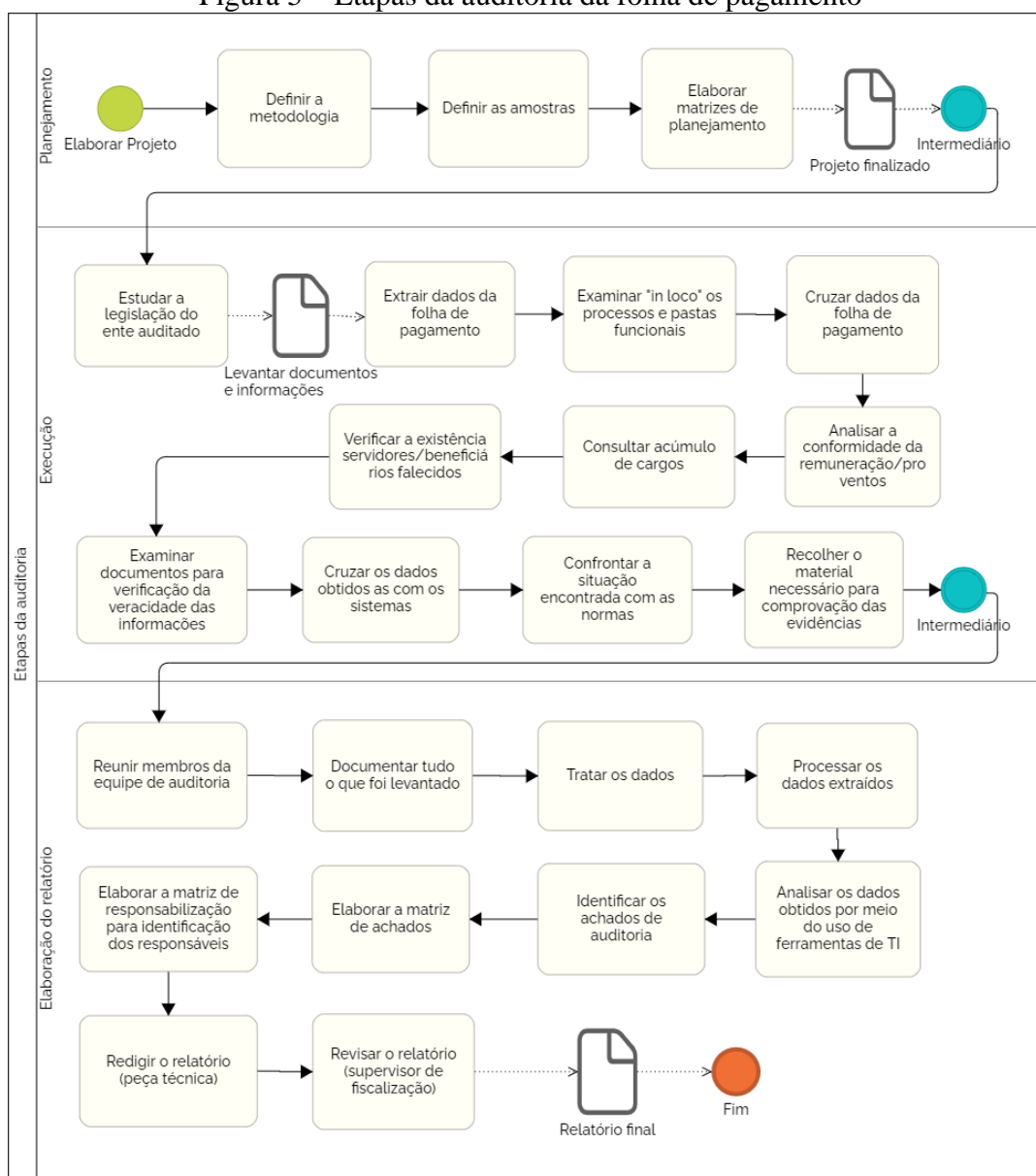


Fonte: Elaborado pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

Etapas da auditoria

No caso da realização de auditorias de forma remota, autorizadas pela Resolução TCE/MS n. 141, de 25 de fevereiro de 2021 (MATO GROSSO DO SUL, 2021b), que embora a coleta de dados siga passo a passo diferente, em razão de não se realizar a viagem para extração de dados *in loco*, as demais etapas seguem a mesma rotina de atividades, conforme se visualiza no fluxograma representado na figura 4:

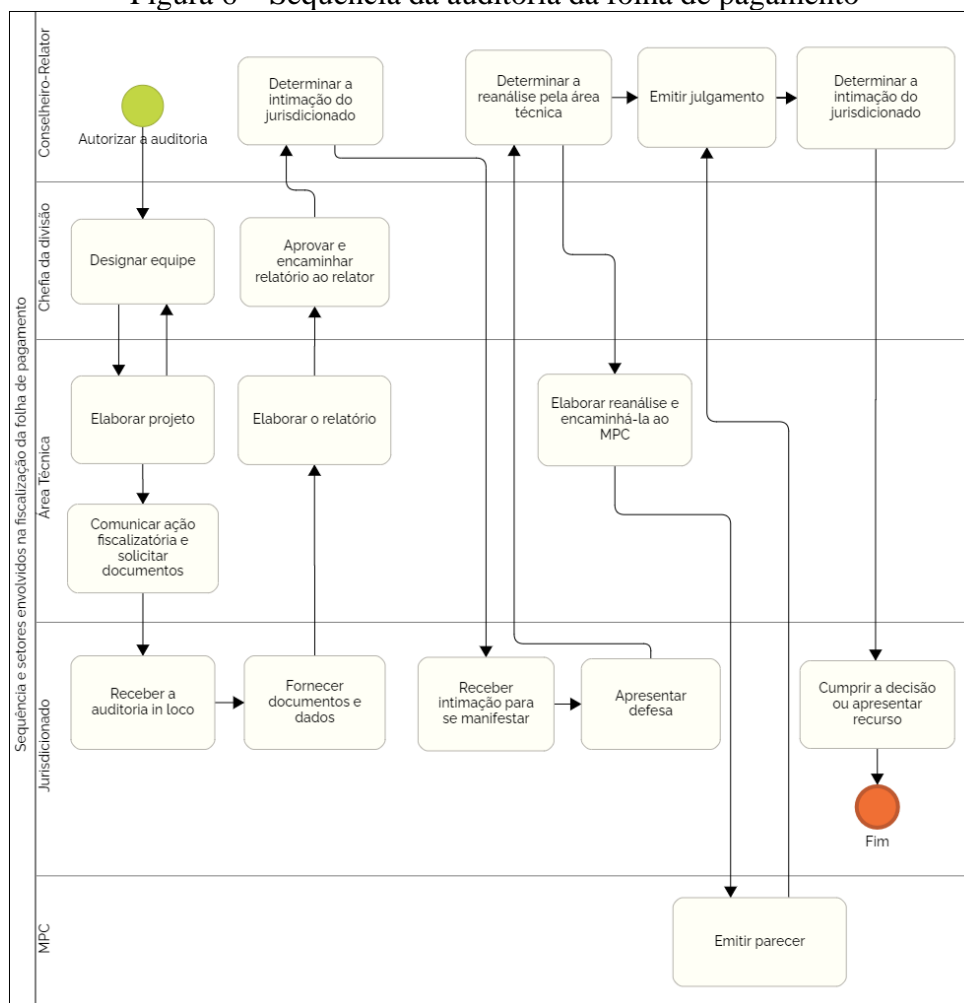
Figura 5 – Etapas da auditoria da folha de pagamento



Fonte: Elaborado pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

Quanto à sequência dos processos de auditoria da folha de pagamento, de sua origem até o julgamento, foram levantadas as seguintes informações constantes na Figura 5:

Figura 6 – Sequência da auditoria da folha de pagamento



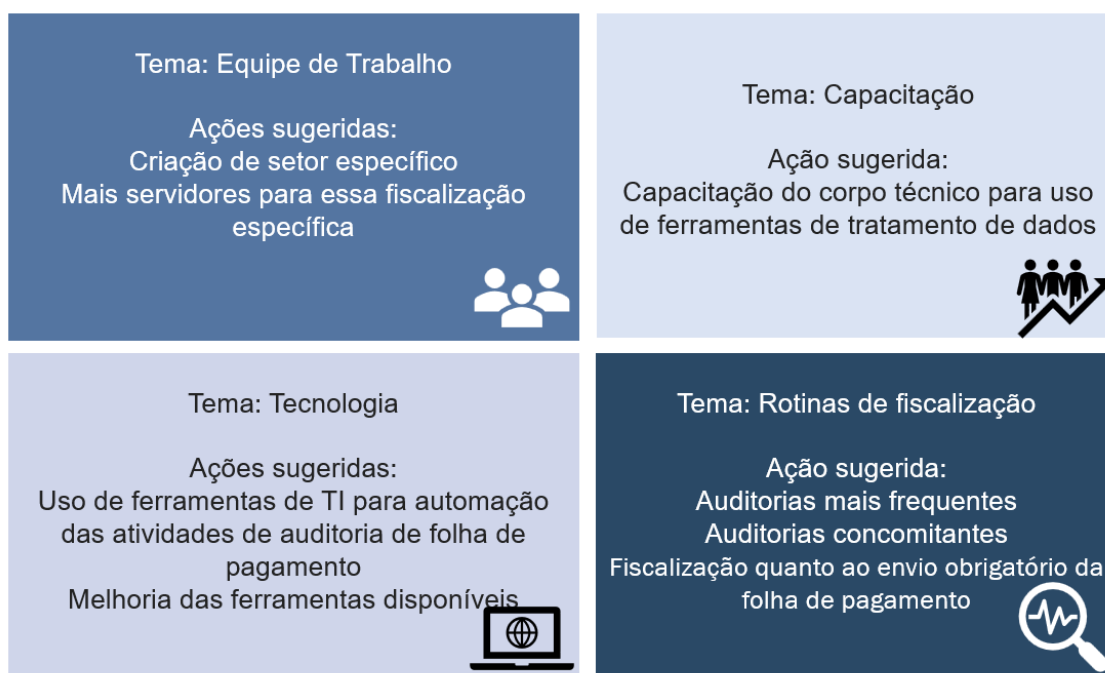
Fonte: Elaborado pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

É relevante ressaltar que após a elaboração do relatório, a cada manifestação do jurisdicionado, o relatório volta novamente para a equipe técnica para reanálise sempre que o conselheiro relator entender que é necessário algum saneamento ou intimação do jurisdicionado. Assim, havendo nova manifestação do jurisdicionado, o processo retorna para uma reanálise da equipe técnica e, então, segue o trâmite regimental, que é ser encaminhado para parecer do Ministério Público de Contas e, após, para o gabinete do conselheiro-relator.

PROPOSTA DE MELHORIAS

Dentre os aspectos abordados acerca das possibilidades de melhoria destinadas a tornar a auditoria de folha de pagamento ainda mais eficiente, pode-se mencionar o aperfeiçoamento das ferramentas de Tecnologia da Informação destinadas à análise de dados; a fiscalização quanto ao envio obrigatório da folha de pagamento; a realização de auditorias concomitantes e de forma contínua por meio de sistemas, e a sugestão de aumento do número de servidores para trabalhar nessa fiscalização específica.

Figura 7 – Sugestões de melhoria



Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

Conforme se depreende das sugestões de melhorias apresentadas, os principais aspectos destacados relacionam-se ao aperfeiçoamento dos sistemas de tecnologia de informação disponíveis para dar suporte à realização da auditoria da folha de pagamento, principalmente em razão do grande volume de dados a serem tratados. Cinco entrevistados apontaram a necessidade de automatização de processos na fiscalização da folha de pagamento.

O segundo aspecto de relevo relaciona-se às rotinas de auditoria. É identificada a necessidade de aumento da frequência de realização das auditorias, que preferencialmente deveriam ser realizadas de forma concomitante, ou seja, em tempo hábil para a promoção de correções nas distorções verificadas, antes de ocorrer impacto financeiro para os entes da administração pública.

Embora os procedimentos adotados estejam em conformidade com o disposto nas normas de auditoria do TCE-MS, não existe um manual específico para a auditoria da folha de pagamento, o que seria de extrema relevância com base em todo o exposto acerca do impacto financeiro dos gastos de pessoal para padronização das ações e melhor acompanhamento dos resultados. Para desenvolvimento deste manual, seria válida a elaboração de indicadores e pontos de controle, nos moldes do que já é ofertado pelo Sistema e-Pessoal do TCU, mas contemplando outros indícios específicos de relevância, por exemplo, quanto às verbas remuneratórias, que impactam o orçamento dos órgãos da administração direta e poderes e também os Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS's).

Sugere-se o estabelecimento dos seguintes pontos de controle descritos no quadro 1, não taxativos, a serem verificados em todas as fiscalizações de folha de pagamento:

Quadro 1 – Pontos de controle para as auditorias em folha de pagamento

Ponto de controle	Critério	Ação
Limites de gasto com pessoal	LRF Constituição Federal	Verificar e monitorar o cumprimento do limite de gastos com pessoal; Retificar as irregularidades formais para obter informações fidedignas da execução contábil.
Excesso de contratações	Constituição Federal	Barrar contratações irregulares, excesso de

temporárias	Legislação municipal	contratações em detrimento ao concurso público.
Excesso de cargos em comissão	Legislação municipal Plano de cargos	Verificar o quantitativo de cargos em comissão em comparação ao quadro efetivo
Servidores em desvio de função	Legislação municipal Plano de cargos e lotação	Verificar se as atribuições exercidas correspondem às atribuições do cargo
Concurso público para admissão de pessoal	Constituição Federal Legislação municipal LDO e LOA	Verificar o limite dos gastos no momento da abertura do edital, a adequação do plano de cargos e autorização orçamentária; Verificar se as despesas obedecem às diretrizes legais, regulamentos e políticas orçamentárias.
Legalidade de verbas remuneratórias	Constituição Federal Legislação municipal Jurisprudência	Identificar pagamentos indevidos e erros
Legalidade da incorporação de verbas aos proventos de aposentadoria e pensão	Constituição Federal Legislação municipal Jurisprudência	Identificar pagamentos indevidos e erros
Remessa da folha de pagamento	Sicap	Verificar se o arquivo eletrônico da folha é remetido mensalmente
Controle interno	Plano de cargos	Verificar a existência de órgão de controle interno
Transparência	Portal da transparência	Verificar a disponibilidade dos dados referentes às despesas de pessoal nos portais governamentais

Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, 2023

A modernizando dos sistemas, com a automatização e a criação de alertas para os indícios tornaria o gerenciamento da folha mais simplificado e contribuiria na definição das matrizes de riscos. Embora o Sicap seja um sistema próprio e desenvolvido pelo TCE, ele funciona como ferramenta para recepção dos dados remetidos pelo jurisdicionado.

Para se alcançar a automação, é preciso realizar esforços para aperfeiçoá-lo como banco de dados que integre informações de todos os jurisdicionados obrigados a remeter mensalmente a folha de pagamento, ainda que esses dados venham a ser migrados para outra plataforma que permita essa automatização.

É relevante que se estabeleçam ferramentas para controle e mensuração da performance nas auditorias da folha de pagamento, para que se busque aferir o impacto da atuação do Tribunal de Contas na sociedade, com relação ao volume de recursos fiscalizados.

Além disso, observa-se que o foco na folha de pagamento é recente. No âmbito da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência, foram realizadas seis fiscalizações voltadas ao exame da folha de pagamento de 2019 a 2023 de acordo com o quadro 2:

Quadro 2 – Fiscalizações na folha de pagamento realizadas no período de 2019 a 2023

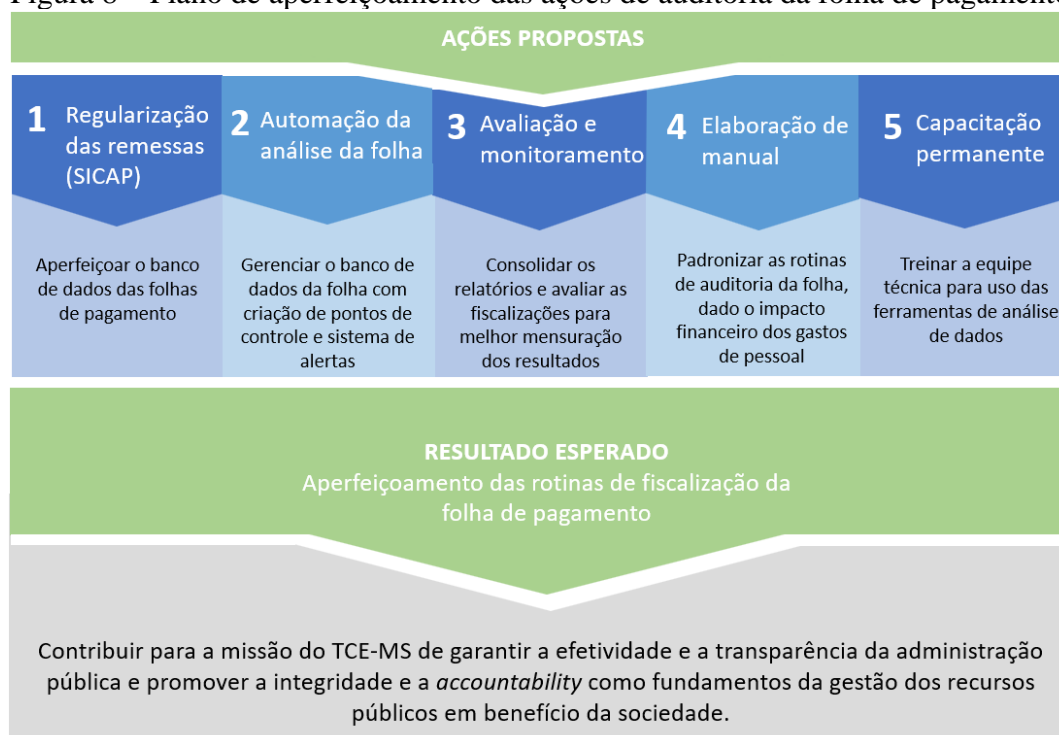
Ano	Localidade	Modalidade	Ente fiscalizado	Objeto	Equipe Nº pessoas
2019	Dourados	Inspeção Portaria 'P' nº 269/2019, de 11/06/2019	Prefeitura Municipal	Contratações temporárias de pessoal	4
	Corumbá	Auditoria de Conformidade Portaria 'P' nº 133/2019, de 28/02/2019	Prefeitura Municipal	Apurar eventuais ilegalidades, descontrole de pagamento e excesso de nomeações de servidores	3
2022	Sidrolândia	Auditoria de Conformidade Portaria 'P' nº 160/2022, de 29/03/2022.	RPPS	Regularidade na concessão de benefícios previdenciários	3
	Corumbá	Auditoria de Conformidade Portaria "P" n. 510, de 01/09/2022	RPPS	Regularidade na concessão de benefícios previdenciários	3

2023	Campo Grande	Inspeção Portaria 'P' n.º 034/2023, de 19/01/2023	Prefeitura Municipal	Prestação de contas das folhas de pagamento	4
	Três Lagoas	Auditoria de Conformidade Portaria 'P' n.º 236/2023, de 02/05/2023	RPPS	Regularidade na concessão de benefícios previdenciários	3

Fonte: Elaborada pela autora com base no Plano Anual de Fiscalização e nas portarias publicadas no DOE/TCE

Com base nas sugestões de melhoria e na análise documental foram estabelecidas as seguintes ações sintetizadas na figura 8 como principais eixos do plano proposto para aperfeiçoamento da auditoria da folha de pagamento no âmbito do TCE de Mato Grosso do Sul:

Figura 8 – Plano de aperfeiçoamento das ações de auditoria da folha de pagamento



Fonte: Elaborada pela autora a partir da análise de conteúdo das entrevistas, com base no mapa estratégico do TCE-MS (MATO GROSSO DO SUL, 2021a) e nos modelos propostos por Kaplan e Norton (2004), 2023

A primeira ação proposta é **regularização da remessa mensal do arquivo eletrônico da folha de pagamento [ação 1]**. A partir do exame e atualização do relatório de remessas recepcionadas pelo Sicap, deverão ser estudadas providências para ampliar a remessa mensal do arquivo eletrônico da folha de pagamento, em atenção à obrigatoriedade do Manual de Peças Obrigatórias, melhorando a base de dados.

Essa primeira medida consequentemente vai permitir o melhor aproveitamento do Sistema e-Pessoal ofertado pelo TCU e de convênios que vierem a ser implementados para cruzamento de dados. A melhoria do banco de dados é a base, ou o alicerce necessário também para as providências de **implantação de sistemas de automação na análise da folha [ação 2]**, de acordo com trilhas, matrizes de risco e pontos de controle a serem definidos em **manual próprio de rotinas de auditoria da folha de pagamento [ação 4]**, interno e específico da Divisão de Fiscalização de Atos de Pessoal e Previdência.

Foi incluída no plano a proposta de que seja realizada a **avaliação das fiscalizações para aperfeiçoamento do trabalho e melhor mensuração dos resultados por meio de estudos e reuniões das equipes [ação 3]**. Tais avaliações contribuiriam diretamente para o estabelecimento de padrão para a auditoria de folha de pagamento a ser consolidado no manual

de rotinas de auditoria da folha de pagamento sugerido [ação 4] e construiria as bases para os sistemas de automação das rotinas [ação 2], o que permitiria a realização das auditorias de forma concomitante e permanente, nos moldes do sistema de indícios do e-Pessoal do TCU.

Por fim, considerando que a análise da folha de pagamento é um processo recente e que nem toda a equipe da Divisão tem participado das ações envolvendo a fiscalização da folha de pagamento, sugere-se, ainda, **treinamento contínuo para uso das ferramentas de análise de dados**, como, por exemplo, o PowerBI, **nas auditorias pontuais [ação 5]**.