



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
SECRETARIA-GERAL DE CONTROLE EXTERNO
SECRETARIA DE MÉTODOS E SUPORTE AO CONTROLE EXTERNO

MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL

SEGECEX / SEMEC
DEZEMBRO/2018

SOBRE O MANUAL

O objetivo deste manual é definir princípios e padrões que orientem a realização e o controle de qualidade das auditorias operacionais a cargo das unidades técnicas do Tribunal. Destina-se a todos os auditores do TCU que realizem auditorias operacionais. Também pode ser usado por auditores de outras entidades de fiscalização que queiram aplicar as normas internacionais de auditoria operacional em seus trabalhos.

Esta é a quarta versão do manual, publicado inicialmente em 1998, revisto em 2000 e 2010. Diferencia-se das anteriores, pois aborda todo o ciclo de realização desta modalidade de auditoria, inclui novas referências e está alinhado às Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sua sigla em inglês) da *International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI.

O documento reflete a evolução dos métodos e técnicas empregados pelo TCU e outras EFS, por meio da acumulação de experiência na execução de auditorias operacionais. Na elaboração deste manual foram consideradas as melhores experiências internacionais sobre o tema, bem como contribuições de profissionais desta Corte.

Lista de Siglas

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas

AO – Auditoria Operacional

DVR – Diagrama de Verificação de Risco

EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores

FIPP – Fórum para Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (*Forum for INTOSAI Professional Pronouncements*)

GAO – *Government Accountability Office* (EFS dos Estados Unidos da América)

IDI – Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (*INTOSAI Development Initiative*)

IFPP – Marco Internacional para Pronunciamentos Profissionais (*International Framework for Professional Pronouncements*)

INCOSAI – Congresso Internacional da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Congress of the International Organization of the Supreme Audit Institutions*)

INTOSAI – Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*)

ISSAI – Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions*)

NAO – *National Audit Office* (EFS do Reino Unido)

RECI – Análise para identificar quem é **R**esponsável, quem **E**xecuta, quem é **C**onsultado e quem é **I**ncorrido

RePP – Relatório de Políticas e Programas de Governo

SECEX – Secretaria de Controle Externo

SEGECEX – Secretaria Geral de Controle Externo

SWOT – Análise para identificar Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças (do inglês: **S**trengths, **W**eaknesses, **O**pportunities, **T**hreats)

TCU – Tribunal de Contas da União

Sumário

1. INTRODUÇÃO A AUDITORIA OPERACIONAL	7
1.1 INTRODUÇÃO	7
1.2 MARCO DAS ISSAI	7
1.3 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA OPERACIONAL	9
1.4 PRINCIPAIS CONCEITOS EM AUDITORIA OPERACIONAL	9
1.4.1 <i>Economicidade</i>	10
1.4.2 <i>Eficiência</i>	11
1.4.3 <i>Eficácia</i>	11
1.4.4 <i>Efetividade</i>	11
1.4.4.1 <i>Equidade</i>	12
1.4.5 <i>Exemplo de aplicação</i>	12
1.4.6 <i>Outras dimensões de desempenho</i>	13
1.4.7 <i>Outras características da auditoria operacional</i>	13
1.5 CICLO DE AUDITORIA OPERACIONAL	14
1.6 ELEMENTOS DE AUDITORIA OPERACIONAL	16
1.7 CONCLUSÃO	16
2. REQUISITOS GERAIS.....	17
2.1 INTRODUÇÃO	17
2.2 INDEPENDÊNCIA E ÉTICA	17
2.3 CONFIANÇA E ASSEGURAÇÃO	18
2.4 ABORDAGEM	19
2.5 RISCO DE AUDITORIA	20
2.6 COMUNICAÇÃO	22
2.7 HABILIDADES.....	23
2.8 SUPERVISÃO	23
2.9 JULGAMENTO E CETICISMO PROFISSIONAIS	24
2.9.1 <i>Fraude</i>	24
2.10 CONTROLE DE QUALIDADE	25
2.11 MATERIALIDADE	25
2.12 DOCUMENTAÇÃO	26
2.13 CONCLUSÃO	28
3. PLANEJAMENTO – SELEÇÃO DE TEMAS.....	29
3.1 INTRODUÇÃO	29
3.2 PROCESSO DE SELEÇÃO DOS OBJETOS DE AUDITORIA.....	29
3.3 INTEGRAÇÃO COM O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	29
3.4 CRITÉRIOS DE SELEÇÃO	29
3.5 LEVANTAMENTO	31
3.5.1 <i>Levantamento de escopo amplo</i>	32
3.5.2 <i>Levantamento de escopo restrito</i>	32
3.6 CONCLUSÃO	33
4. PLANEJAMENTO – DESENHANDO A AUDITORIA.....	34
4.1 INTRODUÇÃO	34
4.2 ATIVIDADES DO PLANEJAMENTO	34
4.3 ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO AUDITADO	36
4.4 ESTRATÉGIA GLOBAL DE AUDITORIA	39
4.5 DEFINIÇÃO DA ABORDAGEM DE AUDITORIA.....	39
4.5.1 <i>Enfoque integrado de governo</i>	40
4.6 DEFINIÇÃO DO ESCOPO DA AUDITORIA.....	41
4.7 DEFINIÇÃO DO OBJETIVO E DAS QUESTÕES DE AUDITORIA	42
.....	44

4.7.1 Tipos de questão de auditoria	44
4.8 DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AUDITORIA	48
4.9 MATRIZ DE PLANEJAMENTO	50
4.9.1 Validação da matriz de planejamento	53
4.10 ELABORAÇÃO DE INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS E TESTE-PILOTO	54
4.11 PLANO DE AUDITORIA	55
4.12 CONCLUSÃO	55
5. EXECUÇÃO	56
5.1 INTRODUÇÃO	56
5.2 DESENVOLVIMENTO DOS TRABALHOS DE CAMPO	56
5.3 ACHADO DE AUDITORIA	57
5.4 EVIDÊNCIAS	59
5.5 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	61
5.5.1 Uso de dados existentes	61
5.5.2 Entrevista	62
5.5.3 Pesquisa	62
5.5.4 Estudo de caso	63
5.5.5 Observação direta	63
5.5.6 Grupo focal	64
5.6 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS	65
5.6.1 Estatística descritiva	66
5.6.2 Regressão	66
5.6.3 Análise de conteúdo	67
5.6.4 Triangulação	67
5.7 MATRIZ DE ACHADOS	67
5.7.1 Validação da matriz de achados	69
5.8 CONCLUSÃO	69
6. RELATÓRIO	70
6.1 INTRODUÇÃO	70
6.2 ORIENTAÇÕES GERAIS PARA ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO	71
6.3 REQUISITOS DO RELATÓRIO	72
6.4 COMPONENTES DO RELATÓRIO	75
6.4.1 Introdução	76
6.4.2 Visão geral	76
6.4.3 Capítulos principais	77
6.4.4 Análise dos comentários dos gestores	77
6.4.5 Conclusão	78
6.4.6 Proposta de encaminhamento	78
6.5 CONCLUSÃO	79
7. MONITORAMENTO	81
7.1 INTRODUÇÃO	81
7.2 CARACTERÍSTICAS DO MONITORAMENTO	81
7.3 SISTEMÁTICA DE MONITORAMENTO	82
7.4 FORMAS DE MONITORAMENTO	83
7.5 RELATÓRIO DE MONITORAMENTO	84
7.6 SITUAÇÃO DAS DELIBERAÇÕES	85
7.7 CONCLUSÃO	86
8. CONTROLE E ASSEGURAÇÃO DE QUALIDADE	87
8.1 INTRODUÇÃO	87
8.2 CONTROLE DE QUALIDADE E ASSEGURAÇÃO DE QUALIDADE	87
8.3 CONTROLE DE QUALIDADE PARA AS EFS (ISSAI 40)	88
8.3.1 Asseguração de qualidade	89
8.4 OS PAPEIS DOS PRINCIPAIS ATORES ENVOLVIDOS NO CONTROLE DE QUALIDADE	90

8.4.1 Supervisor	90
8.4.2 Coordenador	90
8.5 FERRAMENTAS DE CONTROLE DE QUALIDADE.....	91
8.6 CONCLUSÃO	93
REFERÊNCIAS.....	94

1. INTRODUÇÃO A AUDITORIA OPERACIONAL

1.1 Introdução

No XX Congresso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI, por sua sigla em inglês), em 2010, as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sua sigla em inglês) foram endossadas para os três tipos de auditoria (desempenho¹, financeira e de conformidade).

É importante que o Tribunal de Contas da União (TCU) disponha de um manual que, ao mesmo tempo que seja alinhado às ISSAI, possa interpretá-las e fornecer orientações adicionais que possibilitem aos auditores alinhar suas práticas de auditoria às normas internacionais.

Também pode contribuir para a realização de auditorias que integrem a estratégia de fiscalização de Resultado de Políticas e Programas Públicos, que tem como resultado o Relatório de Políticas e Programas de Governo (RePP), a ser elaborado pelo TCU anualmente.

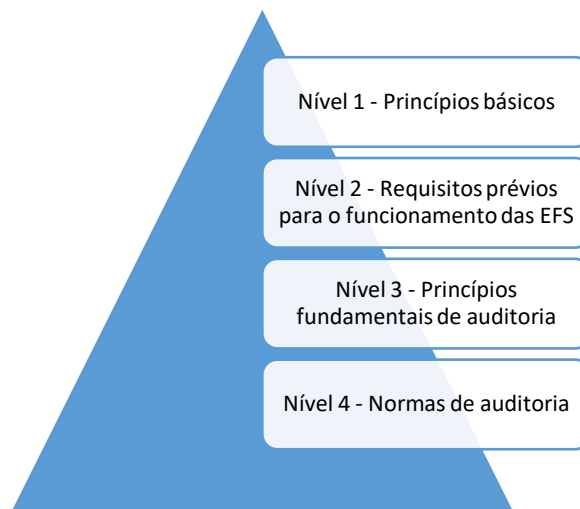
Este manual é composto por 8 capítulos. O capítulo 1 contém um resumo do marco das ISSAI, a definição de auditoria operacional e seus principais conceitos, uma breve descrição do ciclo de auditoria operacional e de seus elementos. O capítulo 2 apresenta os requisitos gerais para auditoria operacional estabelecidos nas ISSAI. O capítulo 3 trata do processo de seleção de objetos de auditoria. O capítulo 4 contém os conceitos e atividades referentes ao planejamento de uma auditoria operacional. O capítulo 5 trata da fase de execução da auditoria. O capítulo 6 contém orientações gerais, atributos e componentes do relatório de auditoria. O capítulo 7 trata do monitoramento e o capítulo 8 discorre sobre controle e assecuração de qualidade.

1.2 Marco das ISSAI

Atualmente, o marco das ISSAI é composto por 4 níveis, conforme apresentado na figura 1. As ISSAI estão disponíveis em www.issai.org. Recomenda-se fortemente sua leitura.

¹ No TCU, chamada de auditoria operacional. Em outros países, também é conhecida como auditoria de gestão, de desempenho, operativa, *value for money*.

Figura 1 – Marco das ISSAI



Nível 1

ISSAI 1 – Declaração de Lima

Nível 2

ISSAI 10 – Declaração do México sobre independência

ISSAI 11 – Pautas básicas e boas práticas da INTOSAI relacionadas à independência das EFS

ISSAI 12 – Valor e benefícios das EFS – marcando a diferença na vida dos cidadãos

ISSAI 20 – Transparência e *accountability*

ISSAI 30 – Código de ética

ISSAI 40 – Controle de qualidade para as EFS

Nível 3

ISSAI 100 – Princípios fundamentais de auditoria do setor público

ISSAI 200 – Princípios fundamentais de auditoria financeira

ISSAI 300 – Princípios fundamentais de auditoria operacional

ISSAI 400 – Princípios fundamentais de auditoria de conformidade

Nível 4

ISSAI 1000 a 1999 – Normas de auditoria financeira

ISSAI 3000 – Norma para auditoria operacional

ISSAI 3100 – Orientações sobre conceitos centrais para auditoria operacional

ISSAI 3200 – Orientações para o processo de auditoria operacional

ISSAI 4000 – Norma para auditoria de conformidade

Em dezembro de 2016, durante o XXII INCOSAI, foi aprovado um projeto para revisar o marco das ISSAI. O novo marco, denominado “Marco de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP)”, se estruturará em três grupos de documentos:

- Princípios da INTOSAI (INTOSAI-P)
- Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)
- Orientações da INTOSAI (GUID)

O projeto de revisão está a cargo do Fórum para Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (FIPP) e deve terminar no final de 2019, quando se espera que o XXIII INCOSAI aprove o novo marco, disponível [aqui](#).

1.3 Definição de auditoria operacional

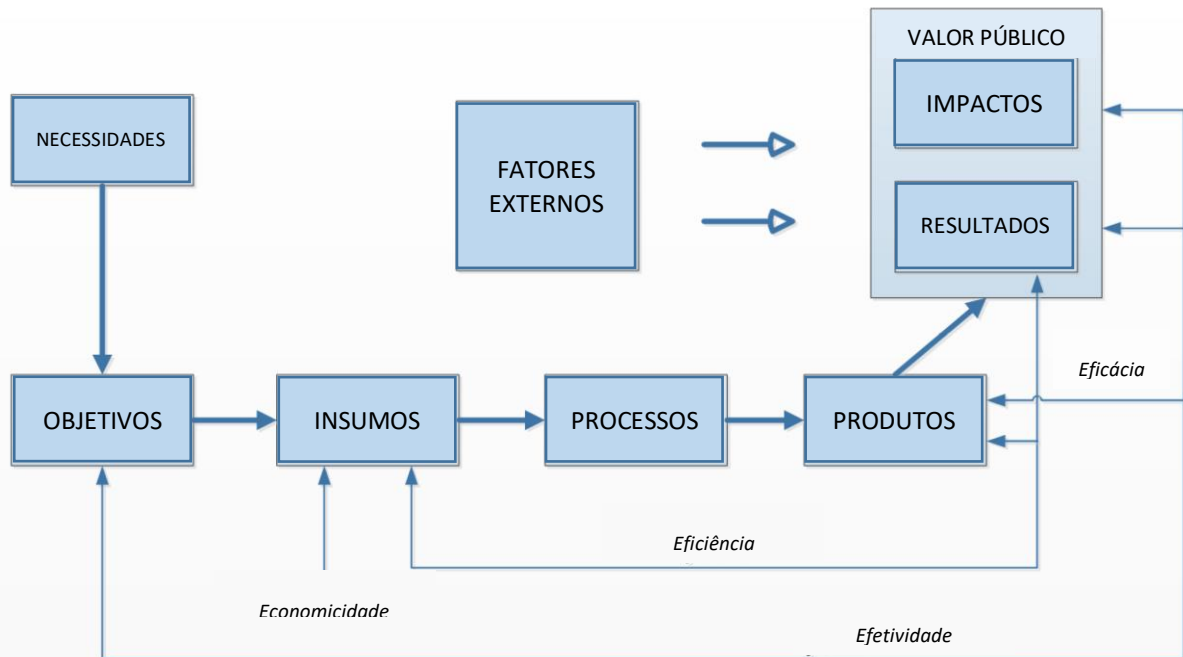
Auditoria operacional – É o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade² e se há espaço para aperfeiçoamento (ISSAI 3000/17). Neste manual utiliza-se o termo auditoria operacional como sinônimo de auditoria de desempenho (*performance auditing*).

1.4 Principais conceitos em auditoria operacional

As auditorias operacionais podem examinar, em um mesmo trabalho, uma ou mais das principais dimensões de análise. O modelo lógico a seguir ilustra essas dimensões e suas inter-relações:

² Nota de tradução: Tradução de *effectiveness*. Esse termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas em termos de produtos) e efetividade (conceito relacionado aos impactos).

Figura 2: Modelo lógico para auditoria operacional



Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria de Resultados do Tribunal de Contas Europeu

1.4.1 Economicidade

A economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (ISSAI 3100/38, 2016). Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço (ISSAI 300/11, 2013). Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição.

O exame da economicidade poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, sistemas de gerenciamento, benchmarking de processos de compra e outros procedimentos afetos à auditoria operacional, enquanto o exame estrito da legalidade de procedimentos de licitação, fidedignidade de documentos, eficiência dos controles internos e outros deverão ser objeto de auditoria de conformidade. Na prática, poderá haver alguma superposição entre auditoria de conformidade e auditoria operacional. Nesses casos, a classificação de uma auditoria específica dependerá do objetivo primordial da auditoria.

1.4.2 Eficiência

A eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade (ISSAI 3100/39, 2016). Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Pode ser examinada sob duas perspectivas: minimização do custo total ou dos meios necessários para obter a mesma quantidade e qualidade de produto; ou otimização da combinação de insumos para maximizar o produto quando o gasto total está previamente fixado (COHEN; FRANCO, 1993).

A eficiência é um conceito relativo. Isso significa que em uma auditoria sobre eficiência, é preciso algum tipo de comparação. Auditorias orientadas para eficiência podem também examinar os processos, desde os insumos até o produto, para expor as deficiências nesses processos ou na sua implementação (ISSAI 3100/41, 2016).

1.4.3 Eficácia

A eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (COHEN; FRANCO, 1993). O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações.

É importante observar que a análise de eficácia deve considerar os critérios adotados para fixação da meta a ser alcançada. Uma meta subestimada pode levar a conclusões equivocadas a respeito da eficácia do programa ou da atividade sob exame. Além disso, fatores externos como restrições orçamentárias podem comprometer o alcance das metas planejadas e devem ser levados em conta durante a análise da eficácia.

1.4.4 Efetividade

A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado (COHEN; FRANCO, 1993).

Portanto, ao examinar a efetividade de uma intervenção governamental, pretende-se ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores (ISSAI 3100/42, 2016). A avaliação da efetividade pressupõe que bens e/ou serviços foram ofertados de acordo com o previsto. O exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse.

É possível, em uma auditoria operacional, priorizar apenas um dos quatro Es. Porém, não é recomendável examinar aspectos de economicidade, eficiência, eficácia ou efetividade de atividades em total isolamento. Por exemplo, olhar para a economicidade sem considerar também, pelo menos sucintamente, o resultado de uma política pode levar a intervenções baratas, porém não efetivas. Inversamente, em uma auditoria de efetividade, o auditor pode também querer considerar aspectos de economicidade, eficiência e eficácia (ISSAI 3100/47).

1.4.4.1 Equidade

O exame da equidade, que pode ser derivado da dimensão de efetividade da política pública, baseia-se no princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado. Segundo Rawls (*apud* COHEN; FRANCO, 1993, p. 25), "para proporcionar uma autêntica igualdade de oportunidades a sociedade deve atender mais aos nascidos com menos dotes e aos nascidos em setores socialmente menos favorecidos". Ainda segundo Rawls (*apud* MEDEIROS, 1999), o tratamento desigual é justo quando é benéfico ao indivíduo mais carente - desigualdade justa. Promover a equidade é garantir as condições para que todos tenham acesso ao exercício de seus direitos civis (liberdade de expressão, de acesso à informação, de associação, de voto, igualdade entre gêneros), políticos e sociais (saúde, educação, moradia, segurança). Portanto, as políticas públicas de proteção e de desenvolvimento social têm papel fundamental na construção da equidade.

O exame da equidade poderá envolver, por exemplo, a investigação dos critérios de alocação de recursos vis-à-vis a distribuição espacial, o perfil socioeconômico ou de gênero da população-alvo; as estratégias adotadas pelo gestor público para adequar a oferta de serviços ou benefícios às diferentes necessidades do público-alvo.

1.4.5 Exemplo de aplicação

A aplicação dos conceitos de economia, eficiência, eficácia, efetividade e equidade pode ser entendida, de maneira simplificada, por meio do exemplo de um programa de vacinação contra sarampo. Se o gerente do programa adquiriu as vacinas mais baratas (mantendo os padrões de qualidade, o prazo de entrega e os outros requisitos estabelecidos), pode-se dizer que ele agiu de forma econômica.

Suponha que o município A, com dez enfermeiras, vacinou cem crianças em uma semana e o município B (com condições similares ao município A), também com dez enfermeiras, vacinou 120 crianças em uma semana. Pode-se dizer que as enfermeiras do município B foram mais eficientes, se todas trabalharam com a mesma qualidade.

Se o município A tinha a meta de vacinar duzentas crianças em um mês e a meta foi alcançada, isso significa que o município foi eficaz. Se, nos próximos anos, diminuiu a incidência de sarampo entre as crianças do município A, o programa foi efetivo. Se o programa atendeu, prioritariamente, crianças pertencentes a famílias de baixa renda, pode-se dizer que o gestor do programa buscou agir de acordo com o conceito de equidade.

1.4.6 Outras dimensões de desempenho

Além das quatro dimensões de desempenho examinadas, outras, a elas relacionadas, poderão ser explicitadas em razão de sua relevância para a delimitação do escopo das auditorias operacionais. Aspectos como qualidade dos serviços, grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas (geração de valor público), equidade na distribuição de bens e serviços, podem ser tratados em auditorias operacionais com o objetivo de subsidiar a *accountability* de desempenho da ação governamental.

1.4.7 Outras características da auditoria operacional

As auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem dos outros tipos de auditoria. Ao contrário das auditorias de conformidade e financeiras, que adotam padrões relativamente fixos, as auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais. Além disso, essa modalidade de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica.

Nas auditorias financeiras e de conformidade (na modalidade certificação), as conclusões assumem a forma de opinião concisa e de formato padronizado sobre demonstrativos financeiros e sobre a conformidade das transações com leis e regulamentos, ou sobre temas como a inadequação dos controles internos, atos ilegais ou fraude. Nas auditorias operacionais, o relatório trata da economicidade e da eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados. Tais relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, informando, por exemplo, sobre a adequada aplicação dos recursos, sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a aperfeiçoar a gestão. Pela sua natureza, as auditorias operacionais são mais abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios, consequentemente, são mais analíticos e argumentativos.

Devido às diferentes abordagens dos três tipos de auditoria (operacional, financeiro e conformidade), são necessárias diferentes abordagens para implementá-las. A tabela 1 apresenta algumas características dos três tipos de auditoria.

Tabela 1 – Características das auditorias de conformidade, operacional e financeira

Característica	Auditoria operacional	Auditoria de conformidade	Auditoria financeira
Conceitos-chave	Economia, eficiência, eficácia, efetividade	Conformidade com a lei	Demonstrações financeiras livres de erros
Objetivo	Contribuir para a melhoria da gestão pública	Verificar que o gestor atuou de acordo com leis e normas	Aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários previstos

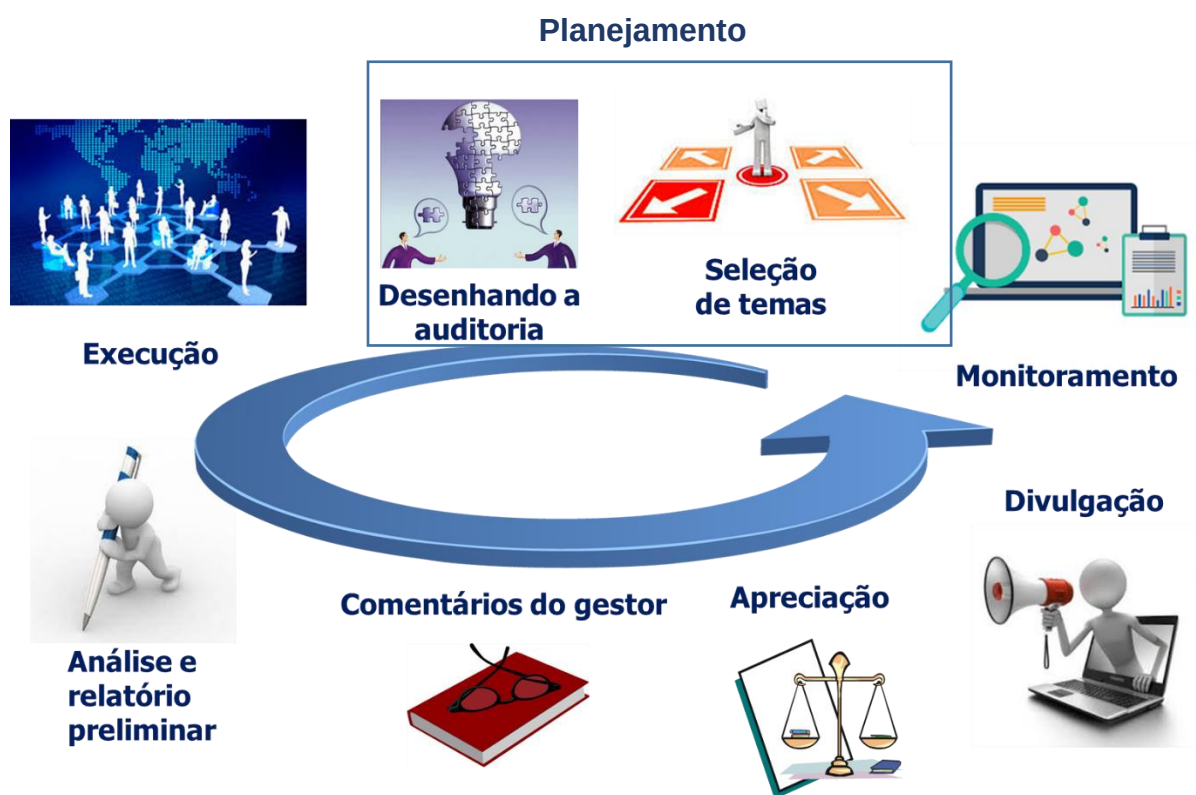
Papel do auditor	Avaliar o desempenho	Verificar se há discrepância entre a situação encontrada e a lei ou norma	Expressar opinião sobre a veracidade e precisão das demonstrações financeiras e verificar controles-chave
Principais áreas de conhecimento do auditor	Ciências sociais, análise de políticas	Contabilidade e direito	Contabilidade
Postura do auditor	Consultor ou analista de políticas públicas	Juiz ou contador	Contador
Relacionamento com a entidade auditada	Parceria, cooperação	Agente externo independente	Agente externo independente
Critérios	Normas legais, boas práticas, valores profissionais, modelos, experiências	Normas legais	Marco das informações financeiras e marco legal
Funcionamento esperado	Atividades executadas da melhor maneira possível	Atividades de acordo com o sistema	Demonstrações financeiras de acordo com o marco de informações financeiras aplicável
Perfil do gestor	Flexível, empreendedor	Conformidade com procedimentos	Conformidade com procedimentos

Fonte: Adaptado de M. Barzelay – *The external control and the new public administration: a comparative view*, 2002

1.5 Ciclo de auditoria operacional

A Figura 3 ilustra o ciclo da auditoria operacional, com suas etapas.

Figura 3: Ciclo de Auditoria Operacional



Fonte: Adaptado de NAO, 1996.

Sinteticamente, o ciclo de auditoria operacional inicia com a seleção dos temas. Após a definição de tema específico, deve-se proceder ao planejamento para elaboração do projeto de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria. Na fase de execução, realiza-se a coleta dos dados e informações que subsidiarão o relatório destinado a comunicar os achados e as conclusões da auditoria. A seguir, realiza-se a análise dos dados e a elaboração do relatório preliminar, que é enviado ao gestor para comentários. Após a inclusão da análise dos comentários do gestor ao relatório preliminar e alterações (se for o caso), elabora-se o relatório final, que vai para a apreciação do ministro-relator e do plenário. Depois de apreciado, o relatório de auditoria é disseminado e divulgado, para chegar às mais diversas partes interessadas e aumentar a chance de implementação das recomendações propostas. A etapa de monitoramento destina-se a acompanhar as providências adotadas pelo auditado em resposta às recomendações e determinações exaradas pelo TCU, assim como aferir o benefício decorrente de sua implementação.

É importante mencionar que as etapas são apresentadas no ciclo de forma subsequente para facilitar a visualização. Na prática, há diversas superposições, por exemplo, o relatório de auditoria pode (e deve) começar a ser estruturado no início do planejamento; a análise dos dados começa a ser feita durante a execução etc.

1.6 Elementos de auditoria operacional

Os elementos da auditoria operacional são os auditores, os usuários previstos, as partes responsáveis, o objeto de auditoria e os critérios.

Auditor é o titular da EFS e as pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias (ISSAI 100/25, 2013). Em auditorias operacionais, os auditores geralmente trabalham em equipe, de forma a que a equipe tenha competências diferentes e complementares.

Usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório de auditoria. Os poderes executivo e legislativo, as entidades governamentais, pessoas ou entidades interessadas no relatório e o público em geral são exemplos de usuários previstos (ISSAI 3000/26, 2016).

Em auditoria operacional, o papel de uma **parte responsável** pode ser compartilhado por uma variedade de indivíduos ou entidades, cada um com certas responsabilidades por um aspecto diferente do objeto. A parte responsável pode incluir responsáveis pelo objeto auditado, mas pode também referir-se às pessoas responsáveis por implementar as recomendações propostas no relatório de auditoria e iniciar as mudanças requeridas. O responsável também pode ser um usuário previsto, mas normalmente não será o único (ISSAI 3000/27, 2016).

O **objeto** de auditoria refere-se à questão “o que é auditado” e é delimitado pelo escopo. Os objetos de uma auditoria operacional podem ser programas específicos, empreendimentos, sistemas, entidades ou fundos e podem incluir atividades ou situações existentes, incluindo causas e efeitos (ISSAI 3000/30, 2016). O objeto da auditoria operacional é determinado pelo objetivo e formulado nas questões de auditoria (ISSAI 300/19, 2013).

Crítérios de auditoria são as referências usadas para avaliar o objeto. O item 4.8 deste manual tem mais informações sobre o tema.

1.7 Conclusão

Este capítulo abordou inicialmente o marco das ISSAI, para destacar a importância de ter métodos e práticas de auditoria operacional no TCU alinhadas às normas internacionais de auditoria. A seguir, foram definidos a auditoria operacional e seus principais conceitos.

A auditoria operacional tem várias fases, que foram descritas também neste capítulo. Por fim, abordaram-se os elementos da auditoria operacional.

O próximo capítulo contém os requisitos gerais para auditoria operacional. Esses requisitos não estão diretamente relacionados às etapas da auditoria operacional porque perpassam todo o processo de auditoria.

2. REQUISITOS GERAIS

2.1 Introdução

As normas internacionais de auditoria incluem uma série de requisitos necessários para a condução de auditorias efetivas e com alta qualidade. Em auditorias operacionais, esses requisitos são apresentados na ISSAI 3000 (Norma para auditoria operacional) e detalhados na ISSAI 3100 (Orientações sobre conceitos centrais para auditoria operacional).

O objetivo deste capítulo é apresentar, de forma resumida, os requisitos gerais para auditoria operacional estabelecidos nas mencionadas ISSAIs. Alguns requisitos já foram apresentados no capítulo 1 deste manual (usuários previstos, partes responsáveis, objeto), outros serão abordados no capítulo 4 (objetivo e critérios de auditoria) e controle de qualidade será tema de capítulo específico (capítulo 8).

2.2 Independência e ética

Independência e ética são conceitos-chave para auditores e para as Entidades Fiscalizadoras Superiores. Independência é sinônimo de autonomia, é não estar sob domínio ou influência estranha. Ética é um conjunto de princípios de conduta que norteiam um indivíduo ou um grupo de indivíduos. Refere-se àquilo que pertence ao bom costume.

A ISSAI 1 (Declaração de Lima) destaca a independência, dividindo-a em três aspectos com relação às EFS (item II): independência, independência financeira e independência dos membros e servidores. Estabelece que a EFS deve ser independente da unidade auditada e protegida de influências externas. Sua independência deve estar registrada na Constituição e deve ter os meios financeiros para realizar suas atribuições.

A ISSAI ressalta que a independência da EFS é inseparável da independência de seus membros, que são os responsáveis por tomar decisões na instituição. Sobre os servidores, é dito que eles não devem ser influenciados pelas entidades auditadas ou ser dependentes delas.

A ISSAI 10 (Declaração do México) trata especificamente de independência e estabelece oito princípios como requisitos essenciais para que a auditoria do setor público seja exercida de forma apropriada.

1. A existência de um marco constitucional/legal adequado e efetivo e que seja aplicado na prática.
2. Independência dos dirigentes da EFS, incluindo segurança do mandato e imunidade legal para exercer suas atribuições.
3. Um mandato suficientemente amplo e discricionariado para exercer suas funções.
4. Acesso a informação irrestrito.
5. Direito e obrigação de relatar os resultados do seu trabalho.
6. Liberdade para decidir o conteúdo e o calendário dos relatórios de auditoria, e de publicá-los e disseminá-los.
7. Existência de mecanismos efetivos de monitoramentos das recomendações.

8. Autonomia financeira, gerencial e administrativa e disponibilidade de recursos humanos, materiais e financeiros adequados.

A ISSAI 30 é o código de ética da Intosai, que se destina a fornecer às EFS e às pessoas que trabalham na entidade um conjunto de valores e princípios como base para comportamentos. A ISSAI 30 apresenta os cinco valores fundamentais, que são os pilares do código. Esses valores são: integridade; independência e objetividade; competência; comportamento profissional; confidencialidade e transparência. Cada valor está detalhado na norma no nível da EFS e no nível do pessoal da EFS (ISSAI 30/9, 2016).

O código de ética dos servidores do TCU estabelece os princípios e normas de conduta ética aplicáveis e dispõe sobre os direitos, deveres, vedações, relações com o fiscalizado e situações de impedimento ou suspeição. Também dispõe sobre a gestão de ética no TCU. O código de ética está disponível [aqui](#).

De acordo com a ISSAI 3100/10, “ética significa os princípios morais de um indivíduo, que incluem independência, integridade, objetividade, competência profissional e devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional. Para ser independente e ser visto como tal, o auditor deve estar livre de situações que possam prejudicar sua objetividade”. A independência abrange dois aspectos: independência de fato e independência na aparência.

O auditor necessita exercer sua independência durante todo o processo da auditoria operacional para tomar decisões-chave em diversos momentos, tais como (ISSAI 3100/11, 2016):

- a. escolha do tema e dos objetivos da auditoria;
- b. identificação de critérios;
- c. definição da abordagem metodológica;
- d. obtenção e avaliação das evidências;
- e. discussão dos critérios e achados com a entidade auditada;
- f. elaboração das conclusões da auditoria;
- g. avaliação de opiniões, dados e informações obtidos das várias partes interessadas;
- h. elaboração de relatório justo, objetivo e equilibrado.

As ameaças à independência e os mecanismos de controle existentes devem ser considerados antes e durante a auditoria.

2.3 Confiança e asseguração

Todo trabalho de auditoria é um tipo de serviço de asseguração, o que significa que o auditor fornece informações confiáveis e válidas a um usuário previsto sobre as atividades de uma parte responsável. Então, os relatórios de asseguração destinam-se a dar confiança aos usuários previstos de que as conclusões de auditoria são confiáveis e válidas (ISSAI 3100/27-28, 2016). Para que isso ocorra, é necessário que as conclusões sejam logicamente ligadas aos objetivos e critérios de auditoria e sejam sustentadas por evidência suficiente e apropriada.

O conceito de asseguração é inseparável do conceito de risco de auditoria. Risco de auditoria, conforme apresentado no item 2.5 deste manual, é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado, de que possa apresentar conclusões incorretas ou incompletas, fornecer informações

desequilibradas ou deixar de agregar valor para os usuários (ISSAI 100/40, 2013; ISSAI 300/28, 2013). As auditorias devem gerar informações baseadas em evidências suficientes e apropriadas, e os auditores devem executar procedimentos para reduzir o risco de auditoria (ISSAI 100/31, 2013).

A ISSAI 3000/32 estabelece que o auditor deve comunicar de forma transparente o nível de asseguarção dos resultados da auditoria do objeto em relação aos critérios.

Em auditoria operacional, não se espera que seja apresentada opinião geral, comparável à opinião sobre demonstrações financeiras, sobre se a entidade auditada alcançou economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Também não se dá uma declaração explícita de asseguarção nem se usam os conceitos de asseguarção razoável e limitada. Algumas EFS consideram o nível de asseguarção em auditoria operacional como um *continuum*, porque quanto mais abrangentes forem os procedimentos de auditoria e mais robustas forem as evidências, maior será o grau de asseguarção.

A maneira de fornecer asseguarção em auditoria operacional é a estabelecida na ISSAI 100/32, sob o item “De outras formas”. O auditor dá aos usuários o grau de confiança necessário descrevendo, de maneira equilibrada e fundamentada, como os critérios, achados e conclusões foram desenvolvidos.

A asseguarção pode, então, ser comunicada, por exemplo (ISSAI 3100/33, 2016):

- a) por meio de uma visão geral sobre aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto auditado;
- b) fornecendo informação específica sobre diversos pontos, incluindo objetivo da auditoria, questões, evidências, critérios, achados e conclusões específicas.

O relatório de auditoria tem um papel importante na comunicação da asseguarção, porque ele contém todos os elementos da auditoria, a descrição do método, as evidências, as limitações, os achados e as conclusões. O auditor deve assegurar-se de que o relatório de auditoria não levará o usuário a concluir erroneamente com relação ao nível de asseguarção apresentado.

2.4 Abordagem

A ISSAI 3000 menciona três tipos de abordagens para auditorias operacionais: orientada a resultado, a problema e a sistema. Também é possível executar a auditoria combinando duas ou três abordagens (ISSAI 3000/40, 2016).

A abordagem determina a natureza do exame a ser realizado e estabelece uma ligação importante entre o objetivo da auditoria, os critérios e a maneira de coletar evidências (ISSAI 3100/50, 2016).

A abordagem orientada a resultado avalia se os objetivos foram atingidos como planejado, ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido. Os achados serão, muitas vezes, na forma de desvios dos critérios e a perspectiva da auditoria é basicamente normativa (ISSAI 3100/51, 2016).

A abordagem orientada a problema trata principalmente da verificação e análise de problemas. O ponto de partida é um problema ou um desvio do que deveria ou poderia ser. A tarefa principal da auditoria é verificar as causas dos problemas identificados, a partir de diferentes perspectivas. A perspectiva é analítica e os critérios têm papel menos significativo que na abordagem orientada a resultado (ISSAI 3100/52-53, 2016).

A abordagem orientada a sistema foca no bom funcionamento dos sistemas de gestão, como condição para a eficiência e efetividade das políticas. Sistemas de gestão financeira, de avaliação, de controle ou de TI são exemplos desses sistemas. Nessa abordagem, podem-se usar questões de auditoria descritivas e avaliativas (ISSAI 3100/54, 2016).

2.5 Risco de auditoria

Risco de auditoria é o risco de obter conclusões incorretas ou incompletas, fornecendo informações desequilibradas ou deixando de agregar valor para os usuários. Os auditores devem gerenciar ativamente esses riscos. Os documentos de planejamento da auditoria devem indicar os possíveis riscos da auditoria em curso e mostrar como esses riscos serão tratados (ISSAI 300/28, 2013). Para gerenciar o risco de auditoria, o auditor precisa identificar e avaliar os riscos; desenvolver e implementar estratégias para prevenir e mitigar esses riscos; monitorar o risco de auditoria e as estratégias de mitigação durante toda a auditoria, aplicando uma abordagem de gerenciamento do risco (ISSAI 3100/62, 2016).

A seguir, serão apresentados alguns riscos de auditoria e sugestões de como lidar com eles. Estes itens foram adaptados da Guia de Auditoria de Desempenho da Iniciativa de Desenvolvimento da Intosai (IDI, 2016).

2.5.1 Conclusões incorretas ou incompletas

É possível mitigar esse risco se:

- a) os auditores tiverem as competências necessárias para realizar a auditoria;
- b) a equipe de auditoria, coletivamente, tiver conhecimento adequado do objeto e das técnicas de auditoria;
- c) os critérios de auditoria forem cuidadosamente escolhidos e discutidos com o auditado;
- d) as evidências forem suficientes e apropriadas;
- e) o relatório preliminar for enviado ao gestor para comentários;
- f) o controle de qualidade for exercido.

2.5.2 Relatório desequilibrado

Essa situação pode ocorrer quando o relatório não registra boas práticas e esforços desenvolvidos pelos auditados e foca somente nas deficiências e falhas. É possível mitigar o risco de ter um relatório desequilibrado se a equipe de auditoria:

- a) buscar informações de diferentes fontes;
- b) manter um fluxo de comunicação constante e amigável com o auditado desde o planejamento da auditoria;
- c) dar ao auditado a oportunidade de comentar o relatório preliminar.

2.5.3 Não agregação de valor

Agregar valor significa apresentar novos conhecimentos e perspectivas, tornar a informação acessível a vários *stakeholders*, propor recomendações construtivas e úteis. É possível mitigar o risco de o relatório de auditoria não agregar valor se:

- a) o objeto auditado for selecionado de acordo com os critérios de significância e auditabilidade, previstos nas normas internacionais. O item 3.4 deste manual aborda critérios de seleção de tópicos de auditoria;

- b) houver supervisão adequada;
- c) os objetivos da auditoria forem definidos, considerando o impacto que a auditoria poderá gerar;
- d) a equipe de auditoria, durante a fase de planejamento do trabalho, aprofundar os conhecimentos sobre o objeto auditado, por meio, por exemplo, de pesquisa e uso de técnicas como análise *SWOT*, diagrama de verificação de risco, análise *stakeholder*, entre outros;
- e) as recomendações propostas forem lógicas, práticas, baseadas nos achados e voltadas a resolver as causas das deficiências de desempenho identificadas;
- f) o relatório de auditoria for amplamente divulgado.

2.5.4 *Dificuldade de acesso a informação ou informação de baixa qualidade*

Para mitigar esse risco, algumas medidas a adotar poderiam ser:

- a) documentar, durante o planejamento, as possíveis fontes de evidência e as técnicas de coleta de dados a usar para obter as evidências;
- b) avaliar a possibilidade e a viabilidade de obtenção de informações e a qualidade dessas informações durante a definição do escopo da auditoria;
- c) avaliar a qualidade dos controles internos aplicados ao objeto auditado;
- d) obter evidências de distintas fontes;
- e) registrar no relatório de auditoria possíveis limitações referentes à obtenção e à qualidade dos dados obtidos. Essa situação pode, eventualmente, ser caracterizada como um achado de auditoria.

2.5.5 *Omissões ou informações enganosas devido a erro de interpretação ou fraude*

É possível mitigar esse risco se:

- a) a equipe de auditoria, coletivamente, tiver os conhecimentos necessários para identificar lacunas e inconsistências, bem como para avaliar a plausibilidade das explicações fornecidas;
- b) as informações forem confirmadas ou refutadas com fontes distintas;
- c) as informações prestadas forem passíveis de verificação por meio de consultas e cruzamentos de bases de dados.

2.5.6 *Dificuldade de análise dos dados*

É possível mitigar esse risco se:

- a) o tópico de auditoria selecionado for auditável;
- b) o plano de auditoria conter documentação sobre as competências necessárias para a realização da auditoria;
- c) a equipe de auditoria, coletivamente, tiver os conhecimentos necessários para realizar a auditoria;
- d) os critérios forem bem selecionados ou bem elaborados.

2.5.7 *Dificuldade de lidar com temas complexos ou politicamente sensíveis*

É possível mitigar esse risco se:

- a) a EFS se manter neutra politicamente e for percebida dessa maneira;
- b) o auditor manter sua independência durante todo o trabalho;
- c) a equipe de auditoria não questionar as intenções e decisões da política, mas examinar se alguma deficiência nos normativos ou na forma de implementação impediu ou dificultou que os objetivos fossem alcançados;

- d) houver ampla consulta a diversos *stakeholders* durante a auditoria, incluindo especialistas e entidade auditada.

2.6 Comunicação

Espera-se que as auditorias operacionais contribuam para a melhoria das atividades e serviços sob análise. Isso se dá, geralmente, por meio da implementação das recomendações propostas no relatório. Para que o auditado implemente as recomendações, ele precisa estar convencido de que elas são relevantes e agregarão valor. Esse convencimento torna-se mais fácil quando há um diálogo eficaz entre auditor e auditado desde o início da auditoria. A interação construtiva com a entidade auditada e o apoio dos auditados contribuirão bastante para que a auditoria seja efetiva e tenha impacto.

O estabelecimento de uma boa comunicação de mão dupla com a entidade auditada e com as partes interessadas é importante desde o início do planejamento da auditoria porque pode ajudar no acesso a dados e informações e na obtenção de melhor visão das perspectivas das diversas partes interessadas. Por isso, o auditor deve comunicar ao auditado todos os aspectos-chave da auditoria em curso. Esses aspectos incluem: objeto, objetivo, questões e critérios de auditoria, e período a ser auditado (ISSAI 3000/57, 2016).

Como as auditorias operacionais não são normalmente realizadas regularmente sobre as mesmas entidades, pode ser que ainda não existam canais de comunicação estabelecidos (ISSAI 300/29, 2013). Nesses casos, sugere-se que a equipe de auditoria, junto com o supervisor, realize uma reunião com os auditados no início dos trabalhos, para apresentar as principais características da auditoria operacional e os principais aspectos da auditoria (objeto, objetivo, escopo). Também é importante manter a comunicação durante todo o trabalho e realizar reuniões em momentos-chave, por exemplo: aplicação de técnicas de diagnóstico, discussão dos critérios, apresentação das matrizes de planejamento e de achados. Além disso, deve-se informar ao auditado que o relatório preliminar será enviado para comentários, conforme mencionado no capítulo 6 deste manual.

Os auditores devem manter boas relações profissionais com todas as partes interessadas relevantes (entidade auditada, Congresso Nacional, mídia, academia, cidadãos) e promover um fluxo de informações respeitoso, franco e livre (se os requisitos de confidencialidade permitirem). Deve-se tomar cuidado para garantir que essa comunicação com as partes interessadas não comprometa nem a independência nem a imparcialidade da equipe de auditoria (ISSAI 300/29, 2013).

É importante que a EFS desenvolva uma estratégia de comunicação que considere as principais partes interessadas. Além da entidade auditada, outra parte interessada importante é o Congresso Nacional, que pode usar os relatórios da EFS para melhorar a *accountability* e a gestão governamental. Se os relatórios forem ignorados ou mal-entendidos, isso levará a um desperdício de recursos e até mesmo ao questionamento da credibilidade da EFS. Deve ficar claro para todos que auditorias de desempenho têm por objetivo avaliar economicidade, eficiência e efetividade e não identificar fraudes ou punir indivíduos (IDI, 2016).

A mídia pode exercer um papel bastante importante na divulgação das auditorias operacionais e no impacto causado por elas. Por isso, deve-se garantir que as informações publicadas são corretas e precisas. Isso pode ser conseguido se a EFS dispuser de estratégias de comunicação específicas de relacionamento com a mídia.

2.7 Habilidades

A ISSAI 3000/63 estabelece que a EFS deve garantir que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria.

Inicialmente, deve-se ressaltar duas palavras no requisito da ISSAI: equipe e coletivamente. Isso significa que auditoria é um trabalho de equipe. Não é recomendável que um auditor realize auditorias sozinho.

A competência profissional em auditorias operacionais inclui conhecimento em uma série de temas, tais como: projetos e metodologia de pesquisa, ciências sociais, políticas públicas, administração pública, técnicas de investigação e avaliação quantitativa e qualitativa, técnicas de coleta e análise de dados.

Também é fundamental que os integrantes da equipe tenham habilidades pessoais, tais como: capacidade de trabalhar em equipe, capacidade analítica, capacidade de escrita e de comunicação, criatividade e receptividade em relação a distintos argumentos, capacidade de negociação.

Para uma auditoria específica, a equipe necessita de bom conhecimento das organizações, dos programas e das funções governamentais relacionados ao objeto da auditoria. Dependendo do tema, pode ser necessário conhecimento mais especializado, como, por exemplo, estatística ou tecnologia da informação.

Nas auditorias do TCU, é comum e recomendável entrar em contato com especialistas para obter informações específicas e em profundidade sobre o tema da auditoria. Se for necessário contratar algum *expert* para complementar o conhecimento da equipe de auditoria, essa pessoa deverá cumprir os critérios de ética, independência e confidencialidade a que a equipe está sujeita. Ressalte-se que a responsabilidade final pelo relatório de auditoria e suas conclusões recai sobre a equipe.

2.8 Supervisão

A EFS deve garantir que o trabalho dos auditores seja supervisionado em todas as fases da auditoria. Supervisionar significa fornecer orientação e direção à equipe de auditoria. O supervisor deve ter competência e conhecimentos em metodologia de auditoria, planejamento e monitoramento dos trabalhos, gestão de projetos, pensamento estratégico, visão prospectiva e resolução de problemas. O nível de supervisão do trabalho pode variar de acordo com a experiência da equipe e a complexidade do objeto auditado (ISSAI 3000/66-67, 2016).

A supervisão é essencial para garantir o alcance dos objetivos da auditoria com qualidade. É um dos elementos do controle de qualidade.

Mais informações sobre o papel do supervisor estão no item 8.4 deste manual, no capítulo sobre controle e asseguração de qualidade.

2.9 Julgamento e ceticismo profissionais

A ISSAI 300/31 e a ISSAI 3000/68 estabelecem que o auditor deve exercer julgamento e ceticismo profissionais e analisar as questões a partir de diferentes perspectivas, mantendo uma atitude aberta e objetiva em relação aos vários pontos de vista e argumentos, ser receptivo e disposto a inovar.

Considerando que as evidências em auditoria operacional são de natureza mais persuasiva que conclusiva, é necessário um significativo grau de julgamento e interpretação durante os trabalhos. Os auditores precisam ser criativos, reflexivos, flexíveis, engenhosos e práticos na coleta, interpretação e análise dos dados. Além disso, devem manter alto padrão de comportamento profissional durante toda a auditoria, e trabalhar com zelo e objetividade (ISSAI 300/31, 2013).

Julgamento profissional refere-se à aplicação de conhecimento coletivo, habilidades e experiência ao processo de auditoria. Envolve conduzir a auditoria com cuidado e aplicar de forma diligente as normas profissionais e os princípios éticos relevantes (ISSAI 3000/70, 2016). Julgamento profissional não significa expressar opinião sem fundamento ou chegar a conclusões sem base ou justificativa.

Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional da entidade auditada e atitude alerta e questionadora na avaliação das evidências obtidas (ISSAI 3000/71, 2016). Deve-se fazer avaliações racionais e desconsiderar preferências pessoais (ISSAI 300/31, 2013). Ceticismo profissional não significa tratar o auditado com desconfiança, desrespeito ou indelicadeza, ou assumir que ele é desonesto ou tem algo a esconder.

Os conceitos de julgamento e ceticismo profissional se complementam e seu exercício permite que o auditor seja receptivo a diferentes visões e argumentos e capaz de avaliar diferentes perspectivas, sem perder a objetividade (ISSAI 3000/72, 2016).

2.9.1 Fraude

A fraude é definida como um ato intencional de um ou mais indivíduos dentre funcionários, administradores, responsáveis pela governança ou terceiros, envolvendo o uso de falsidade para obter vantagem injusta ou ilegal como (ISSAI 3100/91, 2016):

- a) quebra de confiança;
- b) prática de conluio para concessão de vantagens e contribuições indevidas;
- c) prática de conluio em licitações ou concessões de contratos;
- d) falsificação;
- e) atos desonestos;
- f) falsa representação;
- g) ocultação fraudulenta;
- h) atos ilegais;
- i) distorções intencionais;
- j) irregularidades;
- k) propinas;
- l) comissões secretas;
- m) furto.

Diferentemente do erro, a fraude é intencional e muitas vezes envolve a dissimulação deliberada dos fatos, podendo envolver um ou mais membros da entidade auditada ou terceiros. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraude é tanto dos responsáveis pela governança da entidade auditada como da sua administração. A responsabilidade do auditor é identificar e avaliar o risco de fraude onde esse risco for significativo. O auditor também precisa determinar os procedimentos de auditoria em resposta a esses riscos (ISSAI 3100/92, 2016).

O auditor deve manter o ceticismo profissional durante a fase de planejamento e durante toda a auditoria. Na condução de auditorias, o auditor precisa manter-se consciente da possibilidade de fraude relacionada ao objeto. Se o auditor suspeitar de, ou encontrar fraude, deverá levar a questão ao conhecimento do supervisor e das autoridades competentes para adoção das medidas adicionais cabíveis (ISSAI 3100/93, 2016). Note-se, portanto, que não faz parte do escopo da auditoria operacional auditar fraudes, mas considerar seu impacto na auditoria que está sendo realizada.

O TCU dispõe dos documentos “Referencial de combate à fraude e corrupção” (disponível [aqui](#)) e do “Roteiro de Ações para o Combate a Fraude e Corrupção”, aprovado pela Portaria-Segecex n. 28, de 8/10/2018. O propósito do Referencial é compilar o conhecimento prático que vem sendo aplicado por organizações públicas e privadas, dentro e fora do Brasil, no combate a fraude e corrupção.

O Roteiro tem por objetivo orientar os auditores federais de controle externo sobre como lidar com casos suspeitos de fraude e corrupção descobertos no decorrer dos trabalhos de controle externo sob a jurisdição do TCU. O foco do roteiro é dar orientações sobre procedimentos a adotar em casos de identificação de fraude e corrupção.

Assim, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria e manter-se alerta à sua possibilidade durante todo o processo de auditoria. Se o risco for significativo, é importante obter um bom entendimento dos sistemas de controle interno e verificar se há indícios de irregularidades que possam prejudicar o desempenho do objeto auditado (ISSAI 3000/73-74, 2016).

2.10 Controle de qualidade

Considerando a extensão do tema, decidiu-se tratá-lo num capítulo à parte. O capítulo 8 deste manual aborda controle e assecuração de qualidade.

2.11 Materialidade

Materialidade pode ser definida como a importância relativa (ou significância) de um assunto dentro do contexto na qual é considerada. Além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e *accountability*. A materialidade pode variar ao longo do tempo e pode depender da perspectiva dos usuários previstos e das partes responsáveis (ISSAI 300/33, 2013; ISSAI 3000/84, 2016).

Os fatores qualitativos da materialidade podem incluir aspectos como: se o achado é resultado de fraude; se um aspecto específico do objeto auditado é significativo no que se refere à natureza, visibilidade e sensibilidade; se a saúde ou segurança dos cidadãos é afetada; se o achado se relaciona a transparência ou *accountability* (ISSAI 3100/110, 2016).

Os fatores quantitativos relacionam-se à magnitude dos achados que são expressos numericamente. É preciso considerar o efeito agregado dos achados individualmente insignificantes (ISSAI 3100/113, 2016).

A ISSAI 100/41 considera três aspectos da materialidade (valor, natureza e contexto), que devem ser considerados na auditoria. Valor refere-se à perspectiva econômica, à melhor forma de usar os recursos públicos. Natureza está relacionada ao mandato constitucional da auditoria, que permite reduzir a assimetria de informações entre o legislativo e o executivo. Contexto refere-se a outros aspectos relacionados ao ambiente em que cada EFS opera, voltados a aprendizagem e ao desenvolvimento da administração pública (Intosai, 2018).

Um exemplo de materialidade, considerando o valor, poderia ser a escolha de um tópico de auditoria baseado em gastos orçamentários. Um exemplo do aspecto de natureza da materialidade poderia ser a realização de uma auditoria nas medidas implementadas pelo Ministério da Justiça para melhorar a segurança pública e prevenir ataques terroristas. Uma das razões mais comuns para realizar auditorias é contribuir para o aperfeiçoamento do setor público. Esse tipo de materialidade enquadra-se no aspecto de contexto (Intosai, 2018).

O auditor deve considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria, tais como: a seleção de temas, a definição de critérios, a avaliação de evidências, a documentação e o gerenciamento dos riscos de produzir achados ou relatórios inadequados ou de baixo impacto (ISSAI 300/33, 2013; ISSAI 3000/83, 2016).

A materialidade é um dos requisitos a considerar na seleção de objetos de auditoria, como será visto no capítulo 3 deste manual.

2.12 Documentação

A ISSAI 3000/86 estabelece que o auditor deve documentar a auditoria de maneira suficientemente completa e detalhada. As ISSAIs 100/42, 300/34 e a ISSAI 3000/87 complementam dizendo que a informação deve permitir que um auditor experiente, sem nenhum contato prévio com a auditoria, possa posteriormente entender a natureza, o escopo e os resultados do trabalho, e chegar às mesmas conclusões e recomendações, além de entender o raciocínio por trás das questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional.

A documentação não deve apenas confirmar a exatidão dos fatos, mas também garantir que o relatório seja equilibrado. Para tanto, pode ser necessário, por exemplo, que a documentação inclua referência a argumentos não aceitos no relatório ou com diferentes pontos de vista (ISSAI 300/34, 2013).

A quantidade, tipo e conteúdo da documentação (papéis de trabalho) serão definidos pela equipe de auditoria. Entretanto, recomenda-se documentar:

- a) objetivo e escopo da auditoria;
- b) cronograma de trabalho;
- c) estratégia de auditoria;
- d) plano de auditoria;
- e) metodologia;
- f) limitações à condução da auditoria;
- g) instrumentos de coleta de dados;

- h) procedimentos executados;
- i) evidências obtidas;
- j) comunicações com as entidades auditadas;
- k) atas de reuniões;
- l) revisões de supervisores;
- m) resultados das técnicas de diagnóstico aplicadas (por exemplo, análise *SWOT*, Diagrama de Verificação de Risco (DVR), análise *stakeholder*, mapa de processos, etc.);
- n) registros de questionários, entrevistas e grupos focais realizados;
- o) resultados de análises estatísticas e de banco de dados;
- p) registro das análises de conteúdo;
- q) sugestões obtidas nos painéis de referência;
- r) comentários do gestor e sua análise;
- s) matrizes de planejamento e achados;
- t) versões preliminares e final do relatório.

Manter os papéis de trabalho organizados e documentados é importante porque:

- a) auxilia no planejamento, execução e supervisão da auditoria;
- b) subsidia a elaboração do relatório e a resposta a questionamentos do auditado ou de outros *stakeholders*;
- c) aumenta a efetividade e a eficiência da auditoria;
- d) auxilia na revisão da qualidade da auditoria;
- e) contribui para o desenvolvimento profissional do auditor;
- f) pode subsidiar a realização de novos trabalhos.

A tabela 2 apresenta algumas características de bons papéis de trabalho.

Tabela 2 – Características de bons papeis de trabalho

Completude e precisão	Os papeis de trabalho devem dar suporte aos achados, conclusões e recomendações e demonstrar a natureza e o escopo da auditoria.
Clareza e concisão	Qualquer pessoa que use os papeis de trabalho deve ser capaz de entender o objetivo, a natureza, o escopo e as conclusões da auditoria realizada, sem necessidade de explicações adicionais.
Facilidade de elaboração	Isso pode ser conseguido usando-se, por exemplo, formulários padronizados e tabelas automatizadas.
Legibilidade e organização	Essas características são necessárias para a elaboração do relatório de acordo com os requisitos estabelecidos nas ISSAIs e para que os papeis de trabalho possam ser usados como evidências.
Relevância	As informações contidas nos papeis de trabalho devem restringir-se a temas que sejam materialmente importantes, pertinentes e úteis para a auditoria.
Organização	A organização dos papeis de trabalho deve seguir uma estrutura lógica e favorecer a referência.
Facilidade de revisão	A revisão da auditoria será mais fácil se os papeis de trabalho apresentarem as características descritas nesta tabela. Os papeis de trabalho devem ser desenvolvidos considerando seus usuários.

Fonte: Adaptado de *PASAI Performance Audit Manual*, 2011

É recomendável que a documentação inclua um sistema de referências cruzadas entre o relatório de auditoria e os papéis de trabalho (ISSAI 3100/117, 2016). Esse sistema deve existir tanto para documentos em papel como para arquivos eletrônicos.

A documentação de auditoria deve ser armazenada durante o tempo necessário para satisfazer as exigências legais e administrativas. Deve-se garantir a segurança, integridade, acessibilidade e possibilidade de recuperação das informações, seja em papel, meio eletrônico ou outras mídias.

2.13 Conclusão

Neste capítulo foram apresentados, de forma resumida, os requisitos gerais para auditoria operacional estabelecidos nas ISSAIs. Optou-se por apresentar os requisitos antes de discorrer sobre o processo de auditoria, seguindo a estrutura das ISSAI. Na verdade, os requisitos gerais, embora não sejam parte do processo de auditoria, estão integrados nele, uma vez que, para entender o processo, é necessário conhecer e compreender esses requisitos e saber como eles se relacionam e se incorporam a cada etapa da auditoria.

3. PLANEJAMENTO – SELEÇÃO DE TEMAS

3.1 Introdução

A seleção do objeto de auditoria é o primeiro estágio do ciclo de auditoria. De acordo com as ISSAI, faz parte do planejamento. A ISSAI 3000 prevê duas atividades no planejamento de auditoria: seleção de temas e desenho da auditoria. É importante selecionar um objeto que possibilite a realização de uma auditoria que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública. Selecionar bem significa escolher os objetos que podem oferecer maior benefício à coletividade, considerando as alternativas (BRASIL, 2016).

3.2 Processo de seleção dos objetos de auditoria

O processo de seleção é necessário porque o campo de atuação do controle externo é muito amplo, se comparado aos seus recursos, que são limitados. Para decidir o que auditar, é necessário estabelecer critérios, visando orientar a aplicação de recursos e aumentar a probabilidade de selecionar objetos de auditoria que tragam oportunidade de realizar trabalhos que agreguem valor. Este capítulo trata desses critérios e de instrumentos que podem apoiar o processo de seleção.

Ao determinar a alocação de seus recursos, o Tribunal priorizará atividades que precisam, por lei, ser completadas em certo prazo, a exemplo do relatório e pareceres prévios sobre as contas do Governo. Este capítulo não trata desses casos, mas dos cuidados que devem ser adotados para priorizar as auditorias de iniciativa própria.

3.3 Integração com o planejamento estratégico

O processo de seleção deve estar integrado simultaneamente ao planejamento estratégico e ao sistema de planejamento anual do TCU (ISSAI 3000/89, 2016).

As escolhas estratégicas do TCU abrangem diferentes perspectivas, desde decisões sobre a alocação de recursos para cumprir suas obrigações legais até decisões sobre áreas de governo que devem ser examinadas prioritariamente. Assim, essas escolhas afetam a alocação de recursos em geral, tais como a natureza do investimento em capacitação, os tipos de ferramentas de trabalho que devem ser desenvolvidas, o quantitativo de pessoal alocado por linha de atuação. Além disso, a seleção de objetos específicos deve partir de perspectiva geral do Tribunal sobre temas prioritários de auditoria.

Uma vez definidas as grandes áreas de atuação, levando em consideração os objetivos do TCU, o processo de seleção de objetos de auditoria pode ser mais focado, passando-se ao exame das informações setoriais das ações de governo em confronto com critérios de seleção. Essa segunda etapa permitirá passar do planejamento estratégico para a formulação de plano operacional.

3.4 Critérios de seleção

Realizadas as escolhas estratégicas, o próximo passo do processo de seleção de objetos de auditoria é definir os critérios que serão usados para selecionar objetos específicos de auditoria.

O auditor deve selecionar temas de auditoria que sejam significativos e auditáveis, e consistentes com o mandato da EFS (ISSAI 3000/90, 2016). No caso do TCU, as competências e o mandato estão estabelecidos no artigo 71 da Constituição Federal de 1988.

Para saber se um tema de auditoria é significativo, deve-se verificar sua materialidade e relevância, bem como o valor agregado com a realização da auditoria.

A materialidade indica que o processo de seleção deve levar em consideração os valores envolvidos no objeto de auditoria. Conforme já comentado no item 2.11 deste manual, nem sempre os benefícios das auditorias operacionais são financeiros, mas o aperfeiçoamento de processos em objetos de auditoria com alta materialidade tem grande possibilidade de gerar economia ou eliminar desperdícios.

O volume de recursos disponíveis no orçamento é indicador de materialidade. No entanto, em ambientes orçamentários nos quais existe grande diferença entre o orçado, o contratado e o pago, o exame dos valores envolvidos em cada uma dessas fases da despesa pode ser necessário. Além disso, na fiscalização da área de regulação, por exemplo, a dimensão econômica do setor no qual se insere o objeto de auditoria deve ser levada em consideração.

Em auditoria operacional, os conceitos de materialidade e relevância estão intrinsicamente relacionados. Considerar a relevância implica direcionar a seleção para temas atuais, de grande importância nacional e de interesse da sociedade. Alguns meios que podem ser usados para identificar a relevância do possível objeto de auditoria são:

- opinião de parlamentares, técnicas de institutos de pesquisa ou das casas legislativas, figuras proeminentes na sociedade;
- opinião de representantes da sociedade civil organizada;
- declarações de prioridades nos planos e orçamentos públicos como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, os planos setoriais;
- relatos reiterados de desperdícios, erros ou desobediência a procedimentos;
- presença do tema na mídia.

A auditabilidade define se o tema é adequado para a auditoria. Por exemplo, se existem abordagens, metodologias e critérios de auditoria disponíveis, se as informações requeridas estarão disponíveis e poderão ser obtidas de forma eficiente, se a equipe de auditoria tem disponibilidade e as competências requeridas para realizar o trabalho (ISSAI 3000/94, 2016).

Os critérios de seleção podem ter maior ou menor peso no processo de escolha, conforme a conjuntura. As características do possível objeto de auditoria devem ser examinadas em relação a cada um desses critérios para, em conjunto, permitir a elaboração de escala de prioridades.

Agregar valor refere-se a produzir novos conhecimentos e perspectivas sobre o objeto de auditoria, bem como contribuir para a melhoria do desempenho. As seguintes situações podem indicar a possibilidade de a auditoria agregar valor significativo:

- discussão sobre nova política pública ou mudança significativa na implementação de programa ou organização de ente governamental;

- identificação de lacunas, incoerências, intersecções, sobreposição ou duplicação de ações e/ou competências dos atores envolvidos, por meio de visão global sobre a ação governamental no objeto de auditoria;
- surgimento de novas ou urgentes atividades ou mudanças de condição;
- escassez de auditorias anteriores ou trabalhos de outros órgãos de pesquisa ou de controle sobre o objeto de auditoria;
- pouco conhecimento sobre a relação causa e efeito entre a ação de governo e a solução de problemas.

Um conceito que também merece destaque no processo de seleção é o risco. Como risco é o evento que influencia a realização de objetivos, objetos expostos a riscos elevados implicam maior possibilidade de que o alcance dos objetivos seja prejudicado, podendo influenciar negativamente o desempenho do objeto (BRASIL, 2016).

Alguns exemplos de situações que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos são:

- estruturas gerenciais complexas que envolvem diferentes organizações governamentais, de uma mesma esfera ou de esferas de governo diferentes, e organizações não-governamentais³;
- problemas de estrutura, planejamento, controle;
- falta de informações confiáveis ou atualizadas sobre o desempenho do objeto de auditoria, como alcance de metas, custos dos produtos, público atendido;
- falta de clareza sobre objetivos, metas, responsabilidades, processos de tomada de decisão;
- problemas operacionais com sistemas informatizados.

Orientações mais detalhadas sobre seleção podem ser encontradas no documento técnico do TCU intitulado Orientações para seleção de objetos e ações de controle (2016), disponível [aqui](#).

3.5 Levantamento

Para passar do planejamento estratégico para o plano operacional, são necessárias informações atualizadas sobre estrutura, funções e operações dos possíveis objetos de auditoria, que permitam a identificação de áreas com alta materialidade, que apresentem vulnerabilidades e que tenham potencial para que a auditoria contribua para gerar melhorias na administração. A coleta dessas informações pode ser realizada por meio de levantamento, que é um tipo de instrumento de fiscalização (BRASIL, 2015, art. 238).

³ Os objetos de auditoria operacional têm cada vez mais essas características. Para lidar com essas complexidades, pode ser necessário usar conhecimentos e ferramentas específicas, como Fragmentação, Superposição e Duplicação, e Enfoque Integrado de Governo. Mais informações sobre esses temas no item 4.5.1 deste manual.

O planejamento estratégico, ao qual se liga o processo de seleção, pode ser baseado em análise ou identificação de riscos, ou, de forma menos teórica, na análise de indicadores de problemas existentes ou potenciais. Sendo assim, a identificação e avaliação de riscos pode ter papel importante na definição do escopo do levantamento e na obtenção de informações que realimentarão o planejamento estratégico do TCU.

O levantamento pode servir tanto como instrumento para selecionar futuros temas para auditorias quanto para decidir se é viável realizar auditorias específicas. Dependendo do objetivo e do conhecimento acumulado sobre a área em exame, o levantamento poderá ter escopo amplo ou restrito.

3.5.1 Levantamento de escopo amplo

O levantamento de escopo amplo tem por objetivo conhecer a organização e o funcionamento das áreas que poderão ser fiscalizadas, bem como identificar objetos e instrumentos de fiscalização (BRASIL, 2015, art. 238, incisos I e II).

O levantamento de escopo amplo explora as possibilidades de fiscalizações mediante análise do geral para o particular e em perspectiva plurianual. Tendo em vista sua amplitude, ele pode identificar oportunidades de realizar tanto auditorias operacionais quanto de conformidade.

Em geral, são colhidas informações sobre os planos setoriais, base legal dos programas e organizações, previsão orçamentária e execução financeira, sistemas de informação, estruturas de monitoramento e avaliação, metas, planos de programas e organizações, bem como revisão dos trabalhos de órgãos de pesquisa e de controle sobre os possíveis objetos de auditoria.

O levantamento é oportunidade para se adquirir conhecimento sistêmico sobre setores de atividade governamental. Procura-se entender a articulação entre programas de governo para alcançar os objetivos de determinada política pública, o papel das organizações públicas e privadas envolvidas, os principais desafios e dificuldades existentes.

Além disso, o levantamento permite atualizar ativamente informações sobre áreas de governo, identificar novos desenvolvimentos e tendências nas políticas públicas, mudanças de prioridades, necessidade de uso de novas abordagens e técnicas nas auditorias.

Por meio do levantamento, o Tribunal adquire condições de focar melhor sua ação de fiscalização e pode criar estratégia de atuação com perspectiva plurianual, que aborde de forma consistente os principais problemas identificados. O levantamento de escopo amplo, por sua natureza, tem custo maior do que o de escopo restrito, mas não precisa ser realizado com frequência, porque parte das informações são estáveis e parte pode ser atualizada mediante consulta a bases de dados ou por meio de outros métodos disponíveis.

3.5.2 Levantamento de escopo restrito

Em alguns casos, pode ser necessário aprofundar o levantamento para estudar a viabilidade de realização da fiscalização, isto é, examinar se o objeto de auditoria indicado é auditável, o que corresponde a um dos possíveis objetivos do levantamento (BRASIL, 2015, art. 238, inciso III).

Um dos motivos que pode exigir a realização do estudo de viabilidade é a questão da oportunidade. Como o levantamento de escopo amplo visa identificar objetos de auditoria no curto, médio e longo prazos, mudanças de condição podem exigir a atualização de informações e a reavaliação dos critérios de seleção. Outro motivo é que as informações levantadas, em abordagem sistêmica, podem não ser suficientes para decidir sobre a realização de fiscalização específica, para a qual seriam necessárias informações mais detalhadas.

Em geral, o estudo de viabilidade traz informações sobre os principais processos operacionais e produtos, de forma a esclarecer a forma de execução das ações. Além disso, examina-se:

- a) a qualidade dos indicadores de desempenho já identificados, destacando oportunidades de melhoria;
- b) a disponibilidade de dados e sistemas de informações, abordando sua confiabilidade e abrangência;
- c) os relatórios gerenciais existentes e as avaliações anteriormente efetuadas;
- d) as limitações à execução da auditoria,
- e) a receptividade do gestor em participar da fiscalização;
- f) a necessidade de empregar habilidades especializadas na auditoria;
- g) os possíveis prejuízos aos objetivos do controle externo, caso a fiscalização não seja realizada.

A conclusão do estudo de viabilidade deve ser manifestação valorativa, substantiva e convincente sobre a conveniência e a oportunidade de se realizar a fiscalização, abrangendo razões que recomendam a seleção do objeto de auditoria, o potencial do tema para chamar a atenção da mídia, da sociedade civil organizada e do Legislativo, e gerar resultados que agreguem valor.

Orientações mais detalhadas sobre Levantamento podem ser encontradas nos [Padrões de Levantamento do TCU](#) (2011).

É importante destacar que levantamento não é auditoria. Não cabe, portanto, nos levantamentos, seja de escopo amplo ou de escopo restrito, coletar evidências nem buscar achados de auditoria.

3.6 Conclusão

O planejamento de auditoria é composto de duas fases. A primeira é a seleção. Após a seleção do objeto de auditoria, a próxima etapa do ciclo é o desenho da auditoria específica, que será objeto do próximo capítulo.

4. PLANEJAMENTO – DESENHANDO A AUDITORIA

4.1 Introdução

A ISSAI 3000 estabelece que o planejamento deve ser realizado “de forma a contribuir para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos” (ISSAI 3000/96, 2016).

Para cumprir o estabelecido na ISSAI, o auditor deve considerar a auditoria operacional como um projeto, que requer (entre outras características) planejamento, organização, gerenciamento, método e estratégias de gestão de projetos (ISSAI 3000/97, 2016).

Objetivo do planejamento de auditoria

O planejamento de auditoria visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessários à sua realização.

4.2 Atividades do planejamento

A primeira atividade da auditoria deve ser a de refletir sobre o propósito de se realizar aquele determinado trabalho, o porquê de aquela ação ser importante para o país e para a organização. A partir disso, cabe definir os princípios norteadores do trabalho e os produtos esperados ao final da auditoria. Tais alinhamentos, envolvendo tanto a equipe de auditoria quanto representantes do grupo estratégico da organização e demandantes do trabalho, são importantes e necessários para que a auditoria permaneça no foco delineado e produza os resultados almejados.

Considerando que as auditorias operacionais devem ser gerenciadas como projetos, na fase inicial do desenho da auditoria, a equipe deve elaborar cronograma contendo as tarefas a executar, os responsáveis e o prazo final para execução das atividades de planejamento. Esse instrumento permite que a equipe organize suas atividades, facilitando a alocação de seus membros de acordo com as tarefas necessárias e o tempo disponível. No final da etapa de desenho da auditoria, elabora-se o cronograma contendo as tarefas a executar durante a etapa de execução, quando já estão definidos os procedimentos de auditoria. Os cronogramas devem ser acordados entre os membros da equipe e submetidos ao supervisor, que os usará no acompanhamento dos trabalhos. Para facilitar essa tarefa, também podem ser usados *softwares* específicos de acompanhamento de projetos.

Compete ao coordenador da equipe assegurar que o trabalho seja planejado corretamente e que os demais membros da equipe e os gestores do objeto da auditoria estejam suficientemente informados acerca do propósito do planejamento. É importante que o coordenador reavalie os prazos estimados inicialmente. Se houver necessidade de readequação, o coordenador deve submeter o novo cronograma de atividades ao supervisor. Essa proposta deve ser feita logo que a necessidade for identificada, para que providências sejam adotadas em tempo hábil.

Para que a equipe forme entendimento comum sobre o trabalho, é importante que todos os membros acompanhem o seu desenvolvimento e compartilhem as informações levantadas. Para isso, recomenda-se a realização de reuniões periódicas, que mantenham todos informados sobre o andamento dos trabalhos e busquem solucionar impasses ou conflitos, quando necessário. Outra boa prática é manter, nas paredes da sala da equipe de auditoria, o registro visual das informações obtidas ou produzidas durante todo o trabalho. A sala passa a funcionar, então, como o cérebro da equipe, propiciando a organização e a sistematização das informações, o estabelecimento de inter-relacionamentos (“sinapses”) entre elas, a identificação de padrões e os *insights* da equipe. Essa prática facilita a gestão de conhecimento entre os membros da equipe, por meio do compartilhamento e do consumo dos dados e seu referenciamento, permitindo, assim, que todos tenham o mesmo nível de compreensão a respeito do objeto tratado pela auditoria. Segundo Tim Brown, em seu livro *Change by Design*, “A visibilidade simultânea do material permite-nos identificar padrões e faz com que a síntese criativa ocorra muito mais rápido do que quando os recursos estão escondidos em pastas de arquivos, cadernos ou apresentações de *PowerPoint*.”

A equipe deve repassar ao supervisor, nos prazos acordados, informações a respeito das atividades concluídas e do seu impacto sobre os rumos da auditoria, tendo em vista os dados obtidos até aquele ponto do planejamento. As limitações ou entraves ao cumprimento dos prazos e tarefas acordados inicialmente também devem ser informados ao supervisor dos trabalhos.

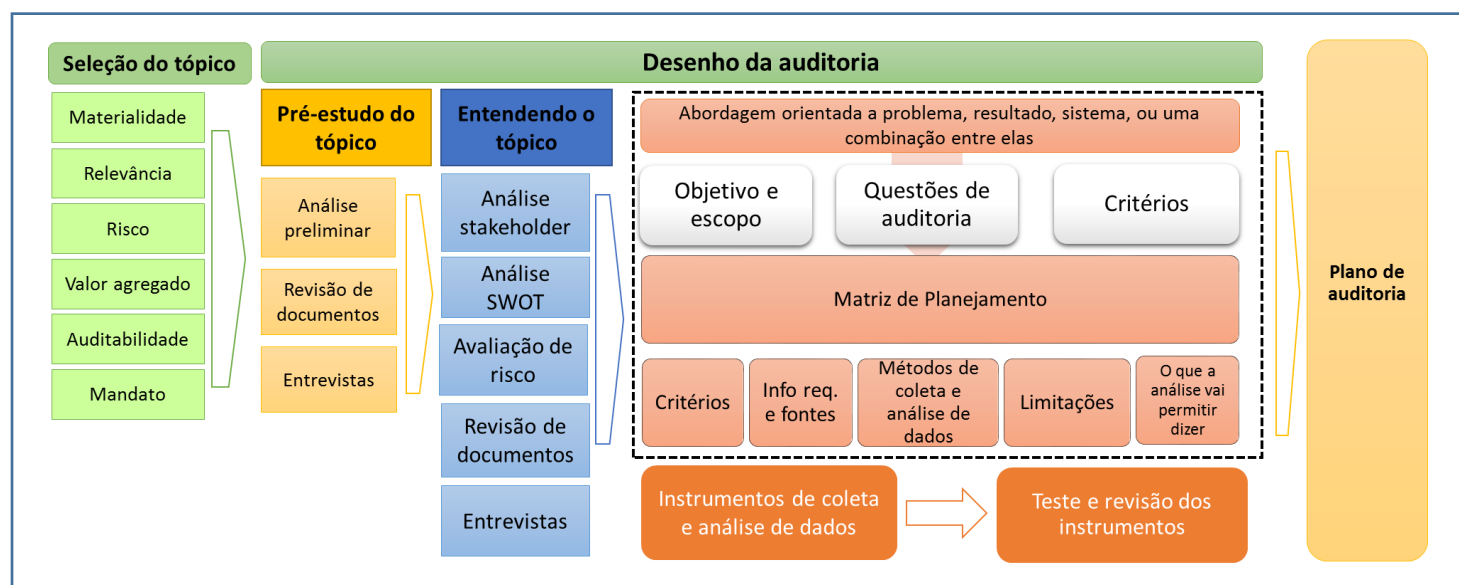
O estabelecimento de boas relações com os gestores, desde o início dos trabalhos, é de suma importância para o sucesso da auditoria. Especial atenção deve ser dada à cuidadosa organização dos contatos com os gestores, desde a fase de planejamento. É importante uma reunião inicial em que a equipe de auditoria, acompanhada do supervisor, apresente os objetivos do trabalho para o gestor e sua equipe.

O objetivo desta reunião inicial, além da apresentação da equipe de auditoria, é esclarecer sobre a modalidade de auditoria que será realizada e sua finalidade, as principais dimensões de análise (economicidade, eficiência, eficácia e/ou efetividade), as etapas e os prazos previstos para a realização do trabalho. É fundamental destacar a importância da colaboração do gestor e a garantia de sua participação em todas as fases do trabalho, assegurando-se o envio do relatório preliminar para sua análise e comentários.

A atitude da equipe de auditoria deve favorecer a confiança mútua e a interação produtiva ao longo de todo o trabalho, sem, entretanto, descuidar da observância de limites necessários à salvaguarda de sua independência na condução da auditoria.

As principais atividades realizadas durante o planejamento de uma auditoria operacional são apresentadas na figura 4.

Figura 4: Atividades de planejamento de auditoria operacional



Fonte: IDI PA Handbook

4.3 Análise preliminar do objeto auditado

A ISSAI 3000/98 estabelece que “o auditor deve adquirir conhecimento substantivo e metodológico durante a fase de planejamento”. A análise preliminar consiste no levantamento de informações relevantes sobre o objeto auditado para adquirir conhecimento, testar diferentes desenhos de auditoria e verificar se há critérios e dados necessários disponíveis. Também deve-se verificar se as informações ou evidências requeridas poderão ser obtidas de forma eficiente. Vale ressaltar que a falta de dados e informações pode ser um achado significativo e não deve impedir o auditor de continuar com o trabalho. Essa etapa, em que o auditor verifica a relevância e a relação custo-benefício de realização da auditoria, também pode ser chamada de pré-estudo (ISSAI 3000/99, 2016; ISSAI 3200/20, 2016).

A compreensão do objeto da auditoria permite identificar riscos e pontos críticos existentes e é indispensável à definição do enfoque, objetivo e escopo da auditoria. É importante assegurar que os aspectos centrais do objeto auditado tenham sido investigados, documentados e compreendidos. A extensão e o nível de detalhamento dos dados que serão coletados devem levar em consideração a natureza do objeto investigado, o tempo e os recursos disponíveis pela equipe.

A consulta a especialistas é altamente recomendável nesta fase da auditoria. Geralmente, esse contato possibilita a obtenção de informações relevantes, auxiliando a equipe a entender o objeto auditado.

A equipe deve realizar investigação preliminar dos controles internos e dos sistemas de informação, assim como dos aspectos legais considerados significativos no contexto da auditoria. Nas auditorias operacionais, o exame da confiabilidade da base informativa e dos controles internos deve enfatizar os aspectos que possam comprometer a efetividade e/ou a eficiência das operações. Testes com indicadores quantitativos (construídos pela equipe ou pré-existent) podem

ser realizados com essa finalidade já nesse momento.

A avaliação dos controles internos deve ser considerada na estimativa do risco de auditoria, que é o risco de obter conclusões incorretas ou incompletas, fornecendo informações desequilibradas ou deixando de agregar valor para os usuários (ISSAI 300/28, 2013). Sempre que relevante, o resultado dessa avaliação deve ser registrado no plano de auditoria.

O levantamento de informações pode ser estruturado da seguinte forma:

- O objeto e seu contexto:
 - objetivos (gerais ou parciais, dependendo da extensão do trabalho);
 - política e legislação pertinentes;
 - estratégia de atuação (ações desenvolvidas, metas fixadas, clientes atendidos, procedimentos e recursos empregados, bens e serviços ofertados e benefícios proporcionados);
 - estrutura organizacional (linhas de subordinação e de assessoramento e relação com as atividades desenvolvidas);
 - fontes de financiamento e principais itens de custo e despesa (histórico da execução orçamentária);
 - situação no contexto das prioridades governamentais;
 - histórico (a partir da data de criação, as denominações anteriores do objeto e mudanças na sua concepção lógica em relação a objetivos, público-alvo e formas de implementação);
 - grupos de interesse e características do ambiente externo e interno;
 - natureza da atuação de outros órgãos ou programas governamentais que atuam na mesma área (linhas de coordenação).
- Funcionamento do objeto auditado:
 - processos gerenciais;
 - bases de dados existentes;
 - ambiente de controle;
 - restrições enfrentadas (imposições legais e limitações impostas pela concorrência, pela tecnologia, pela escassez de recursos ou pela necessidade de cooperar com outras entidades).

A equipe deverá realizar levantamento de trabalhos relevantes sobre o objeto de auditoria, identificando aspectos avaliados e principais conclusões de relatórios de auditoria do TCU e da auditoria interna, além de estudos e pesquisas de iniciativa do órgão executor ou de instituição acadêmica conceituada.

Ainda na fase de análise preliminar, é bastante útil usar técnicas com a finalidade de traçar diagnóstico a partir da interpretação sistemática das informações coletadas e da identificação dos principais problemas relativos ao desempenho do objeto selecionado. A tabela 3 resume as técnicas mais usadas e os objetivos a que se propõem. O TCU dispõe de documentos técnicos e vídeo aulas sobre as principais ferramentas de diagnóstico e análise de problemas usadas em auditoria

operacional. Os documentos estão disponíveis [aqui](#) e as vídeo aulas [aqui](#).

Tabela 3: Técnicas mais usadas na etapa de planejamento

Técnica de diagnóstico	Objetivo
SWOT e Diagrama de Verificação de Risco	❑ Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo. ❑ Identificar possíveis áreas a investigar. ❑ Identificar fatores de risco e conhecer a capacidade organizacional para o seu gerenciamento.
Análise stakeholder	❑ Identificar principais grupos de interesse (atores interessados). ❑ Identificar opiniões e conflitos de interesses e informações relevantes.
Mapa de produtos	❑ Conhecer os principais objetivos de uma entidade ou programa. ❑ Representar as relações de dependência entre os produtos. ❑ Identificar os responsáveis pelos produtos críticos. ❑ Desenvolver indicadores de desempenho.
Mapa de processos	❑ Conhecer o funcionamento de processos de trabalho. ❑ Identificar boas práticas. ❑ Identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho.
Diagrama de Ishikawa	❑ Identificar as possíveis causas que levam a um determinado efeito. ❑ Também conhecido como Diagrama de Causa-Efeito ou Diagrama Espinha de Peixe.
Análise RECI	❑ Identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado, seja no âmbito limitado de uma equipe de trabalho, seja em relação a um órgão, entidade ou programa.
Marco lógico	❑ Orientar a formulação, a execução, o acompanhamento e a avaliação de programas ou de projetos governamentais.

Além das técnicas acima apontadas, é possível usar outras ferramentas (algumas do *Design thinking*) que também auxiliam a conhecer o objeto auditado e a definir o problema e as questões de auditoria. As fases do *Design Thinking* e suas ferramentas estão disponíveis no [Design Thinking Toolkit para Governo](#).

Sempre que houver necessidade de ampliar o conhecimento sobre os aspectos operacionais do objeto de auditoria, recomenda-se a realização de visitas exploratórias, isto é, o deslocamento da equipe de auditoria para o local (ou locais) onde as atividades se desenvolvem, com o objetivo de colher informações preliminares. A ausência de um claro arcabouço legal, a insuficiência de informações ou, ainda, a diversidade na forma de implementação das ações são exemplos de razões que justificam a visita exploratória na fase de planejamento.

Essas visitas são essenciais para o entendimento das reais necessidades que a ação governamental auditada tem por objetivo atender. Somente conhecendo o contexto do problema é possível captar suas causas e inteirar-se sobre variáveis que podem impactar no sucesso ou insucesso da ação examinada.

A visita exploratória também é útil para prevenir problemas no decorrer da execução dos trabalhos, reduzir incertezas, auxiliar na definição dos critérios de auditoria, bem como permitir a obtenção de informações que subsidiarão a elaboração dos instrumentos de coleta de dados. Ferramentas de *design thinking* também podem ser usadas para auxiliar as visitas exploratórias.

Os custos da visita exploratória devem ser considerados no custo estimado da auditoria.

4.4 Estratégia global de auditoria

O objetivo da estratégia global de auditoria é documentar as principais decisões relativas ao trabalho. A estratégia descreve o que será feito e o plano de auditoria, como será feito. A estratégia global de auditoria poderá conter: objeto, escopo, entidades auditadas, composição da equipe, objetivos, critérios, determinação da materialidade, indicação preliminar de áreas de maior relevância e risco, estimativa de prazos, alocação de recursos, forma de comunicação com o auditado, mecanismos de qualidade (BRASIL, 2017; IDI, 2018).

A estratégia contém as decisões-chaves e a indicação de temas e fatores mais importantes que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para direcionar os esforços da equipe de trabalho no desenvolvimento do plano de auditoria e na sua execução (BRASIL, 2017).

4.5 Definição da abordagem de auditoria

A ISSAI 3000/40 estabelece que o auditor deve escolher uma abordagem orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação destas. A abordagem de auditoria determina a natureza do exame a ser realizado e é uma conexão importante entre os objetivos e perguntas de auditoria, os critérios e os procedimentos desenvolvidos para a coleta de evidências (ISSAI 3000/41, 2016).

A abordagem orientada a resultado avalia se os objetivos do tema auditado, em termos de produtos ou impacto, foram atingidos como planejado ou se os programas e serviços estão funcionando como esperado. Este tipo de abordagem envolve questões como: Qual é o desempenho do objeto auditado? Que resultados foram atingidos? Que requisitos foram cumpridos? Na abordagem orientada a resultados, o auditor verifica o desempenho real, os resultados e impactos obtidos e os relaciona aos critérios. Os achados, muitas vezes, assumem a forma de desvio dos critérios e a perspectiva é, basicamente, normativa (ISSAI 3100/50-51, 2016).

A abordagem orientada a problema examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios dos critérios de auditoria. Tem como ponto de partida um problema ou desvio já conhecido. Neste tipo de abordagem, os critérios de auditoria têm papel menos significativo. A tarefa principal da auditoria, neste caso, é analisar as causas dos problemas existentes a partir de diferentes perspectivas. A abordagem orientada a problemas trata de questões como: Qual é o problema? Quais são suas causas? Em que medida o governo pode resolver o problema identificado? A perspectiva é analítica e instrumental e o objetivo é fornecer informações atualizadas sobre os problemas identificados e como lidar com eles (ISSAI 3100/50; 52; 53, 2016).

A abordagem orientada a sistema examina o funcionamento dos sistemas de gestão. Não foca diretamente na política ou nas metas, mas no funcionamento dos sistemas como condição para o alcance da eficiência e efetividade das políticas. Essa abordagem pode usar perguntas como: Qual é o objetivo do sistema? Quem são os atores responsáveis e quais as responsabilidades de cada um? Em que medida existe um plano consistente? Os processos são avaliados periodicamente de forma apropriada? (ISSAI 3100/50; 54, 2016).

4.5.1 Enfoque integrado de governo

O enfoque integrado de governo (*whole of government approach*, em inglês) é um termo usado para responder ao problema da crescente fragmentação no setor público e nos serviços públicos e um desejo de aumentar a integração, coordenação e capacidades. O desejo de aumentar a efetividade e a eficiência geralmente levam à adoção do enfoque integrado de governo. O enfoque integrado de governo pode ser usado em problemas complexos ou arraigados (como pobreza, saúde, população desabrigada); em crises e desafios estratégicos (como mudanças climáticas, terrorismo e epidemias); em prestação de serviços integrados a toda a população ou a um grupo específico, como idosos, jovens (COLGAN, KENNEDY e DOHERTY, 2014).

O uso do enfoque integrado de governo para analisar temas ligados a política públicas tem sido associado a diversos benefícios, tais como (COLGAN, KENNEDY e DOHERTY, 2014):

- Foco em resultado: esse enfoque busca permitir que os departamentos e agências governamentais alcancem resultados que não seriam possíveis trabalhando de forma isolada;
- Expansão de fronteiras: a implementação de políticas geralmente vai além de um único ministério, departamento ou agência;
- Catalisador: o enfoque integrado de governo é visto como um facilitador para que o governo lide com desafios complexos, use conhecimento e expertise – dentro e fora do governo – de forma mais efetiva e integre níveis de governo para apoiar a prestação de serviços de forma mais eficiente e efetiva;
- Fortalecimento da prevenção: esse enfoque pode fortalecer uma visão preventiva, fazendo com que os problemas sejam enfrentados de maneira sistêmica, logo que aparecem, antes que se incorporem à política pública.

Considerando que o enfoque integrado de governo pode ajudar a aumentar o desempenho dos gestores públicos, usar esse enfoque nas auditorias operacionais também pode ajudar a entender melhor as complexidades do objeto auditado e a definir os objetivos da auditoria.

O [Referencial do TCU para Avaliação da Governança do Centro de Governo](#) pode fornecer subsídios para auditorias que usem o enfoque integrado de governo.

Uma ferramenta útil para analisar temas amplos onde se considera o enfoque integrado de governo é a análise de Fragmentações, Superposições e Duplicidades.

De acordo com o *Government Accountability Office* (GAO), fragmentação ocorre quando mais de uma entidade governamental (ou mais de uma unidade dentro da entidade) está envolvida na mesma área e há oportunidade de melhoria na prestação de serviços. Superposição ocorre quando várias entidades governamentais ou programas têm objetivos semelhantes, desenvolvem atividades ou estratégias similares para alcançar esses objetivos ou têm o mesmo público-alvo. Duplicação acontece quando duas ou mais entidades ou programas de governo realizam as mesmas atividades ou prestam os mesmos serviços para os mesmos beneficiários (GAO, 2015).

O GAO desenvolveu um guia para ajudar analistas e criadores de políticas a identificar e avaliar instâncias de fragmentação, superposição e duplicação nas políticas e programas públicos. Os principais passos do guia são (GAO, 2015):

- 1) Identificar fragmentação, superposição e duplicidade;
- 2) Identificar os efeitos potenciais da fragmentação, superposição e duplicidade;
- 3) Validar os efeitos, avaliar e comparar os programas;

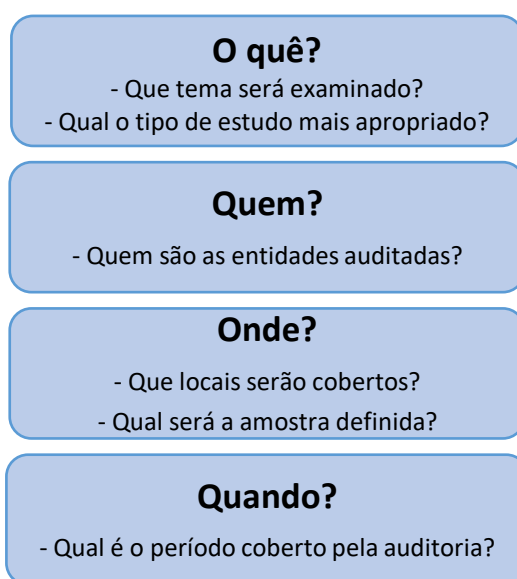
- 4) Identificar opções para aumentar a eficiência e reduzir (ou gerenciar melhor) a fragmentação, superposição e duplicidade.

Audidores do TCU, ao aplicar a ferramenta desenvolvida pelo GAO, identificaram outro tipo de situação, além das três descritas. Seria a lacuna, que se caracteriza pela ausência de uma parte importante em um processo, que pode ser a ausência de políticas, programas, atores, mecanismos institucionais, processos, atividades, benefícios, beneficiários (TCU, 2017b).

4.6 Definição do escopo da auditoria

O objetivo, as questões e o escopo da auditoria estão inter-relacionados e devem ser considerados de forma conjunta. O escopo define as fronteiras da auditoria (ISSAI 3200/35; 36, 2016). A explicitação do não-escopo, ou seja, daquilo que não será tratado pela auditoria, pode ser necessária para estabelecer com precisão os limites do trabalho.

Para definir o escopo de auditoria, a equipe deve responder a quatro perguntas (IDI, 2016):



De acordo com a ISSAI 3200/37, é boa prática discutir o escopo da auditoria com o auditado o mais cedo possível. Em alguns casos, também é importante explicitar o não-escopo do trabalho. Isso pode ajudar a reduzir mal-entendidos e falsas expectativas, não só por parte da entidade auditada, mas também por parte de outros *stakeholders*, internos e externos ao TCU.

De forma a facilitar o alinhamento entre a equipe e demais atores (supervisor, Secretário, Gabinete do Ministro-Relator e, se for o caso, demandante do trabalho) a respeito dos limites da auditoria, recomenda-se usar uma folha de papel com duas colunas: uma para o “escopo” e outra para o “não-escopo”, nas quais serão representados visualmente os pontos que serão ou não abrangidos pelo trabalho.

O quadro 1 apresenta alguns possíveis escopos de auditoria operacional, adaptados de auditorias realizadas pelo TCU.

Quadro 1 – Exemplos de possíveis escopos de auditoria operacional

Exemplo 1 A auditoria operacional vai avaliar as atividades de preparação para a implementação da Agenda 2030, desenvolvidas pelo Centro de Governo, entre setembro de 2015 e março de 2018. A auditoria verificará as atividades em nível nacional, em dois estados e vinte municípios. A auditoria não verificará atividades referentes à implementação da Agenda 2030.
Exemplo 2 A auditoria será realizada no programa Minha Casa Minha Vida, verificando as atividades realizadas em 2016 e 2017, nos níveis federal, estadual e municipal.

4.7 Definição do objetivo e das questões de auditoria

A partir do conhecimento construído durante a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá definir o objetivo (ou objetivos) da auditoria, que se relacione com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (ISSAI 3000/35, 2016). O objetivo pode conter, também, breve contextualização do tema e esclarecimento sobre as razões que levaram a equipe a sugerir um determinado tema e enfoque, caso estes não tenham sido previamente definidos na deliberação que determinou a realização da auditoria.

O objetivo da auditoria (ou objetivos) deve ser definido de maneira suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre as questões que deverão ser respondidas (ISSAI 3000/36, 2016). O objetivo do trabalho deve dar informação suficiente sobre o foco da auditoria, ser elaborado de forma a maximizar os benefícios e impactos da fiscalização e conter termos claros e simples. A conclusão do relatório deve ser direta e explicitamente relacionada ao objetivo de auditoria (IDI, 2016).

Na elaboração do objetivo, a equipe deve levar em conta o mandato do TCU, tendo cuidado de não o exceder, e considerar as razões de realização da auditoria, estabelecidas no planejamento estratégico (PASAI/3.15, 2011).

O objetivo de auditoria pode ser formulado em forma de pergunta e também pode ser denominado problema de auditoria, principalmente nas auditorias operacionais com enfoque orientado a problemas.

O quadro 2 mostra alguns exemplos de objetivos de auditoria operacional, adaptados de auditorias realizadas pelo TCU.

Quadro 2 – Exemplos de objetivos de auditoria

Exemplo 1

Verificar como o governo brasileiro está se preparando para a implementação da Agenda 2030 no país⁴.

Exemplo 2

Avaliar se está havendo pleno uso dos espaços nas unidades do Programa Proinfância, com ênfase na análise da adequação do projeto padrão às diversidades regionais e no nível de utilização das salas de leitura e dos laboratórios de informática. Adicionalmente, avaliar a assistência técnica e o apoio prestados pela Secretaria de Educação Básica do MEC aos municípios participantes.

O objetivo de auditoria pode ser formulado como questões subdivididas em subquestões. O auditor deve garantir que as questões e subquestões sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas, de forma que esse conjunto responda ao objetivo geral da auditoria (ISSAI 3000/37, 2016).

É comum que a equipe de auditoria e/ou as partes interessadas na auditoria proponham, durante a fase de planejamento, um escopo muito extenso que dê origem a muitas questões e subquestões de auditoria. Isso pode comprometer o trabalho ou até mesmo inviabilizá-lo. Não há uma quantidade definida de questões, depende de cada auditoria, mas é preciso ser realista para que o trabalho seja exequível.

Questão de auditoria

A questão de auditoria é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a adotar e dos resultados que se pretende alcançar.

Ao formular as questões e, quando necessário, as subquestões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação, as dimensões, o alcance e os limites que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

Nesse sentido, a adequada formulação das questões é fundamental para o sucesso da auditoria, uma vez que terá implicações nas decisões sobre os tipos de dados que serão coletados, a forma de coleta que será empregada, as análises que serão efetuadas e as conclusões que serão obtidas.

Na elaboração das questões de auditoria, devem-se levar em conta os seguintes aspectos:

- clareza e especificidade;

⁴ A Agenda 2030 contém os dezessete Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), que estabelecem objetivos quantitativos e qualitativos nas dimensões sociais, econômicas e ambientais, a serem atingidos pelos países-membros da ONU até o ano 2030.

- uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
- viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida);
- articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer o objetivo de auditoria previamente identificado).

As questões de auditoria devem ser escritas usando linguagem imparcial, mesmo que já sejam esperados problemas relacionados ao que se vai investigar.

4.7.1 Tipos de questão de auditoria

O tipo de questão formulada terá uma relação direta com a natureza da resposta e a metodologia a adotar. A ISSAI 3200/33 classifica as questões em normativas, descritivas e analíticas⁵. O *National Audit Office* (EFS do Reino Unido) e o *Government Accountability Office* (EFS dos Estados Unidos) incluem também questões exploratórias.

Questões normativas: são aquelas que tratam de comparações entre a situação existente e aquela estabelecida em norma, padrão ou meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. A abordagem metodológica empregada nesses casos é a comparação com critérios previamente identificados e o desempenho observado. Abordam o que deveria ser e usualmente são perguntas do tipo: O programa tem alcançado as metas previstas?; “Os sistemas instalados atendem às especificações do programa?

Questões descritivas: são formuladas de maneira a fornecer informações detalhadas sobre, por exemplo, condições de implementação ou de operação de determinado programa ou atividade, mudanças ocorridas, problemas e áreas com potencial de aperfeiçoamento. São questões que buscam aprofundar aspectos tratados de forma preliminar durante a etapa de planejamento.

Mesmo que seja aconselhável em uma auditoria operacional formular, preferencialmente, questões normativas ou analíticas, incluir questões descritivas podem ser úteis, especialmente quando se está planejando a auditoria em áreas em que falta informação sobre economicidade, eficiência, eficácia ou efetividade (ISSAI 3200/33, 2016).

Exemplo de questão descritiva: Como os executores locais estão operacionalizando os requisitos de acesso estabelecidos pelo programa Minha Casa Minha Vida?

⁵ No TCU, denominamos as questões analíticas de questões avaliativas.

Questões avaliativas: as questões avaliativas buscam avaliar a efetividade do objeto de auditoria e vão além das questões descritivas e normativas para enfocar o que teria ocorrido caso o programa ou a atividade não tivesse sido executada. Em outras palavras, uma questão avaliativa quer saber que diferença fez a intervenção governamental para a solução do problema identificado. O escopo da pergunta abrange também os efeitos não esperados, positivos ou negativos, provocados pelo programa. Exemplo de questão avaliativa: Em que medida os efeitos observados podem ser atribuídos ao programa? As questões avaliativas quase sempre requerem estratégias metodológicas complexas, envolvendo modelos experimentais com grupos de controle, análises estatísticas e modelagem. Esse tipo de estudo pode trazer resultados reveladores, mas, em função da complexidade envolvida, é caro e de demorada implementação.

Questões exploratórias: destinadas a explicar eventos específicos, esclarecer os desvios em relação ao desempenho padrão ou as razões de ocorrência de um determinado resultado. São perguntas do tipo: Que fatores explicam o aumento expressivo nos gastos com pagamento dos benefícios de auxílio-doença ao longo da última década? Embora não esteja prevista nas ISSAI, esse tipo de questão é comum nas auditorias operacionais realizadas pelo TCU e por outras Entidades Fiscalizadoras Superiores.

A formulação da questão de auditoria é um processo iterativo, o qual depende, fundamentalmente, das informações obtidas na fase de planejamento e daquilo que se quer investigar. Geralmente usa-se a técnica de *brainstorming* para o seu preenchimento, o que permite a cada participante expor livremente suas ideias e interpretações, até chegar ao consenso sobre a formulação do problema, das questões e subquestões de auditoria.

Tendo em vista o caráter iterativo do processo de formulação das questões de auditoria, é recomendável que seja feito também de forma visual, de modo a permitir o envolvimento de toda a equipe na atividade, a produção de *insights* e a desejável construção colaborativa das referidas questões.

À medida que a equipe de auditoria adquire mais conhecimento sobre o objeto auditado, pode ser necessário ajustar as questões de auditoria. Porém, isso não deve ser feito com frequência, até porque é recomendável que as questões sejam comunicadas à entidade auditada e mudar as questões durante a fase de execução da auditoria pode gerar dúvidas sobre o grau de profissionalismo, a objetividade e a razoabilidade da auditoria (ISSAI 3200/34, 2016).

Embora não exista um método único para se chegar às questões de auditoria, recomenda-se uma abordagem estruturada para sua formulação, inspirada no método cartesiano de solução de problemas, como descrito a seguir:

1º passo - Descreva o objetivo ou problema de auditoria

Com base nas informações propiciadas pela análise preliminar do objeto de auditoria, expresse, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria. A descrição do objetivo ou problema deve ser suficiente para nortear a concepção da auditoria. O essencial é que o tópico mais importante seja buscado, com base na avaliação prévia dos riscos mais significativos.

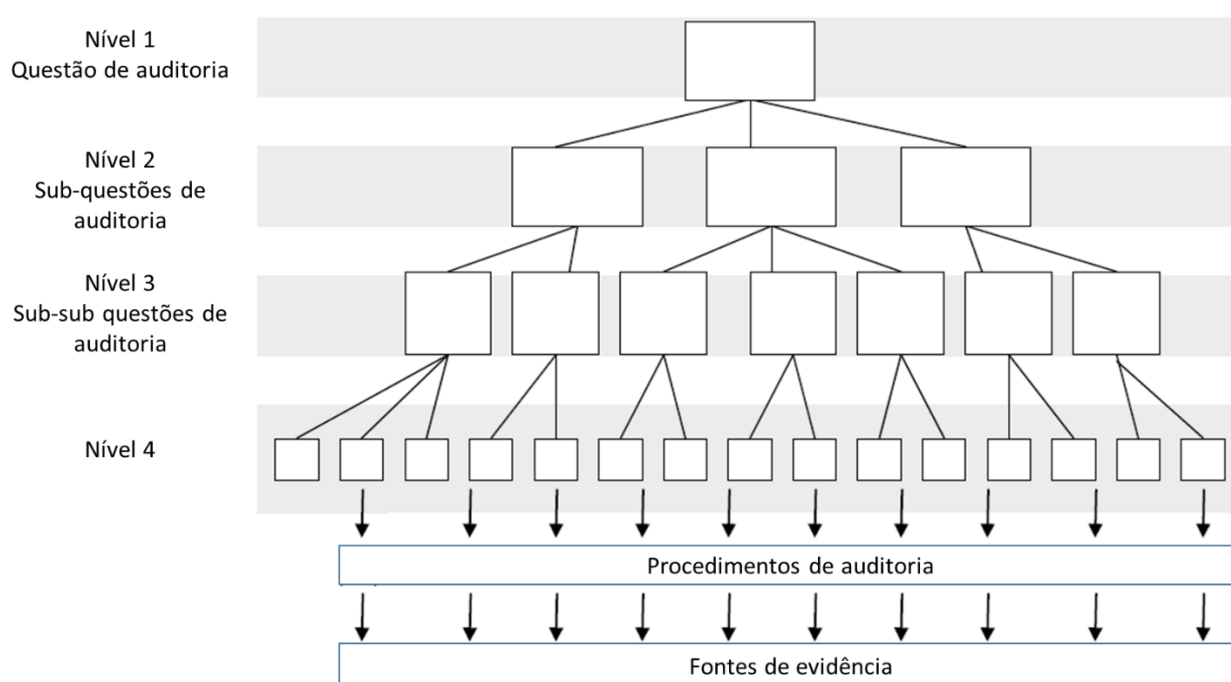
A equipe deve estar segura de que será possível chegar a conclusões que respondam ao objetivo da auditoria e que o tópico escolhido é relevante e oportuno. Também é relevante considerar se a auditoria está focada em economicidade, eficiência ou eficácia. Em muitos casos, o foco da auditoria pode ser um ou uma combinação de quaisquer desses dois princípios, mas é improvável

que inclua todos os três (TCE, 2017).

2º passo – Desdobre o objetivo em perguntas

O objetivo (ou problema) deve ser desdobrado em perguntas que sejam mutuamente exclusivas e coletivamente exaustivas. Por meio de *brainstorming* identifique possíveis questões que, uma vez respondidas, possam elucidar o problema ou objetivo formulado. A seguir, estabeleça uma hierarquia de questões, como na Figura 5. Identifique o tipo de questão formulada, pois a natureza da questão terá relação direta com a natureza da resposta e a metodologia a adotar.

Figura 5: Hierarquia de questões e subquestões



Fonte: Tribunal de Contas Europeu

Não há regras rígidas sobre a conveniência de formular subquestões de auditoria e sobre a quantidade de níveis de subquestões. Contudo, as questões devem ser focadas, específicas e tratar de apenas um tema. Se for necessário, subquestões devem ser formuladas para que cada uma delas seja o mais simples possível e, no conjunto, abranjam o que se deseja investigar por meio da questão de auditoria. Tenha em mente que excesso de subquestões pode tornar a matriz extensa, repetitiva e confusa. Sendo assim, deve ser adotada a solução mais adequada a cada trabalho. Também é importante ressaltar que nem todas as questões são desdobradas com o mesmo número de níveis. Várias situações são possíveis. Por exemplo, se a auditoria tiver 4 questões, a questão 1 poderia ser subdividida até o nível 3, a questão 2 até o nível 2, a questão 3 até o nível 4 e a questão 4 não ter subquestões.

As subquestões facilitam a organização das informações do projeto de auditoria por linha da matriz de planejamento, permitindo ao leitor acompanhar a lógica do desenho da auditoria. No nível mais

baixo, as questões devem ser específicas, de forma que seja possível estabelecer procedimentos de auditoria. Esse propósito também pode ser alcançado por meio da última coluna da matriz de planejamento (o que a análise vai permitir dizer).

Para assegurar que as subquestões sejam mutuamente exclusivas e coletivamente exaustivas, é preciso seguir uma estrutura lógica que pode ser, por exemplo, decompor a questão de acordo com um dos três princípios: por ordem, estrutura ou classe (TCE, 2013). O quadro 3 apresenta os princípios a ser considerados na divisão das questões.

Quadro 3 – Princípios para decompor a questão

Por ordem	
Cronológica	Ordem do tempo: primeiro a ocorrer, segundo a ocorrer, etc. desempenho por diferentes anos, ou sequencial (um evento tem que vir antes do outro)
Entradas, processos, saídas	Ordenação considerando causa e efeito, com entrada, processos e saída
Pela estrutura	
Nível Organizacional ou função	Por divisão, unidade, níveis, instituições, serviços etc.
Geográfica	Ordenação por localização, como países, regiões.
Demográfica	Divisão da população em subconjuntos, como idade gênero, tipos de empregados, nível de escolaridade
Estrutura financeira	Por componentes de estrutura financeira de uma organização ou instituição
Pela classe	
Indicadores de desempenho	Os indicadores de desempenho relevantes, como custos, calendário, desempenho técnico
Fatores de sucesso	Os fatores de sucesso relevantes para um programa
Prioridades	As principais prioridades de um programa, como objetivo primário da política, objetivo secundário da política, objetivo terciário da política

Fonte: Tribunal de Contas Europeu, 2013

3º passo – Teste as questões

Revise as questões e verifique se elas são mutuamente exclusivas e coletivamente exaustivas. Identifique as questões de difícil resposta e considere como as dificuldades podem ser contornadas. Confronte as questões com os recursos disponíveis para a realização da auditoria, definidos em termos de custo, prazos de execução e de pessoal. Considere ainda as competências da equipe, *vis-à-vis* às necessárias para execução do projeto de auditoria.

4º passo – Elimine as questões não essenciais

Descarte questões desprovidas de potencial para melhorar o desempenho ou que não tenham solução viável. Os critérios para a escolha ou exclusão de determinada questão são a relevância das conclusões que poderão ser alcançadas e a factibilidade da estratégia metodológica requerida para respondê-la de forma satisfatória. Priorize as questões e decida quais devem ser estudadas. Lembre-se de que as questões devem ser sucintas e sem ambiguidades.

5º passo – Elabore a matriz de planejamento

Quando a equipe de auditoria chega a um conjunto de questões e subquestões totalmente desenvolvido, o próximo passo é pensar nas etapas seguintes da auditoria:

- Que critérios são aplicáveis?
- Que evidências devem ser coletadas? Como serão coletadas?
- Quais são boas fontes de evidência?
- Como essas evidências serão analisadas?
- Quais as possíveis conclusões da análise das evidências obtidas?

Após essas considerações, ainda pode ser necessário descartar questões ou subquestões que foram consideradas essenciais. Isso pode ocorrer, por exemplo, se a equipe concluir que a obtenção de evidências é inviável com o prazo e recursos disponíveis. Nesse caso, descarta-se a questão (ou subquestão), ou muda-se o prazo e os recursos para adequar ao escopo da auditoria.

4.8 Definição dos critérios de auditoria

Após definir o objetivo e as questões de auditoria, a equipe deverá especificar os critérios de auditoria e elaborar a matriz de planejamento.

Ainda na fase de planejamento, a equipe deve definir os critérios de auditoria, que são as

referências usadas para avaliar o objeto de auditoria (ISSAI 3000/46, 2016), de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Representam o estado ideal ou desejável daquilo que se examina e oferecem o contexto para avaliar as evidências e compreender os achados. Da comparação entre o critério e a situação encontrada (condição) são gerados os achados de auditoria. Portanto, critério representa a expectativa razoável e fundamentada do que “deveria ser”, as melhores práticas e *benchmarks* com os quais o desempenho pode ser comparado.

Os critérios de auditoria precisam fornecer uma base apropriada e razoável para a avaliação dos objetivos da auditoria e devem ser relevantes, compreensíveis, completos, confiáveis e objetivos no contexto do objeto, do (s) objetivo (s) e/ou das questões de auditoria (ISSAI 3100/56, 2016).

Os critérios de auditoria podem ser qualitativos ou quantitativos, gerais ou específicos, focando naquilo que é esperado ou naquilo que poderia ser (dadas melhores condições) ou que deveria ser em conformidade com leis, regulamentos ou objetivos (ISSAI 3100/57, 2016).

Em auditorias abrangendo questões complexas, nem sempre é possível definir e explicitar os critérios *a priori*. A escolha do critério é mais flexível e frequentemente contém elementos de discricionariedade e julgamento profissional. Diversas fontes, além da legislação, podem ser usadas para identificar critérios de auditoria, incluindo as regulamentações, normas, princípios e melhores práticas, referenciais de mensuração de desempenho e políticas e procedimentos organizacionais (ISSAI 3100/57, 2016). Algumas possíveis fontes de critérios de auditoria são:

- leis e regulamentos que regem o funcionamento do objeto auditado;
- decisões tomadas pelo Poder Legislativo ou Executivo;
- referências a comparações históricas e comparações com a melhor prática;
- normas e valores profissionais;
- indicadores-chave de desempenho estabelecidos pela entidade auditada ou pela Administração;
- opinião predominante entre especialistas independentes;
- critérios usados em auditorias similares ou por outras entidades de fiscalização superior (EFS);
- organizações que realizem atividades semelhantes ou tenham programas similares;
- bibliografia especializada.

Critérios podem ser mais facilmente definidos sempre que os objetivos estabelecidos pelo legislador ou pelo Poder Executivo sejam claros, precisos e relevantes. Quando estes forem vagos ou conflitantes, a equipe de auditoria deve interpretá-los ou reelaborá-los, tornando-os mais operacionais e mensuráveis.

Os critérios de auditoria são estabelecidos pela equipe de auditoria. Porém, eles devem ser discutidos com a entidade auditada (e possivelmente com outras partes interessadas), de preferência durante a fase de planejamento da auditoria. Discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada serve para garantir que haja uma compreensão comum e compartilhada de quais critérios serão usados como referências na avaliação da entidade auditada. A aceitação dos critérios por parte da entidade auditada facilitará a implementação das recomendações propostas no relatório de auditoria. Por isso, é importante definir claramente os critérios em relação aos quais a entidade será avaliada (ISSAI 3100/60, 2016).

4.9 Matriz de planejamento

Uma vez definidos o objetivo (ou problema) e as questões de auditoria, a equipe deverá elaborar a matriz de planejamento. Trata-se de quadro-resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. O propósito da matriz de planejamento é auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e orientar a equipe na fase de execução. É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia e auxiliando a condução dos trabalhos de campo. A matriz de planejamento é um instrumento flexível e seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe à medida que o trabalho de auditoria progride.

A matriz é também o principal instrumento de apoio à elaboração do plano de auditoria, pois contém as informações essenciais que o definem. Daí a importância da discussão amadurecida da matriz antes de se iniciar a redação do plano de auditoria.

O Quadro 4 apresenta um modelo de matriz de planejamento para auditorias operacionais.

Quadro 4: Modelo de matriz de planejamento

Objeto de auditoria: Escrever qual é o objeto auditado (entidade(s), programa(s), atividade(s))						
Objetivo geral ou problema geral de auditoria: Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria.						
Questão /subquestão de auditoria: Sugere-se que a matriz de planejamento seja preenchida para cada questão de auditoria (ou subquestão, se houver).						
Critérios	Informações requeridas	Fontes de informação	Técnicas de coleta de dados	Técnicas de análise de dados	Limitações	O que a análise vai permitir dizer
Padrão usado para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. Incluir as fontes dos critérios.	Informações necessárias para responder à questão de auditoria.	Fontes de cada item de informação.	Técnicas de coleta de dados que serão usadas e descrever os respectivos procedimentos.	Técnicas que serão usadas na análise de dados e descrever os respectivos procedimentos.	Limitações quanto: - à estratégia metodológica adotada - ao acesso a pessoas e informações - à qualidade das informações - às condições operacionais de realização do trabalho.	Conclusões ou resultados que podem ser alcançados a partir da análise das informações obtidas para responder a questão.

Embora os elementos da matriz de planejamento sejam apresentados sequencialmente, a definição das questões de auditoria, a escolha das estratégias metodológicas apropriadas, assim como os resultados a que se quer chegar com a análise proposta (o que a análise vai permitir dizer) acontecem simultaneamente, confrontando-se essas informações de maneira a assegurar a consistência lógica do projeto de auditoria.

Critério de auditoria

Já definido no item 4.8 deste manual.

Informações Requeridas

Como já mencionado no quadro 4, esta coluna deverá conter as informações necessárias para responder à questão de auditoria. Informação requerida e fonte de informação são duas coisas distintas. Por exemplo, se a equipe de auditoria quer saber a frequência de reuniões de um determinado conselho, as fontes de informações poderão ser as atas de reuniões. As informações requeridas poderão ser as datas em que as reuniões ocorreram.

Em alguns casos, pode ser necessário, para determinar a informação necessária, definir os termos-chave usados na questão. Por exemplo, ao formular uma questão envolvendo o impacto de uma iniciativa governamental voltada para a melhoria do nível de ensino, deve-se definir o que se entende por “melhoria do nível de ensino”. Traduzir conceitos abstratos em variáveis mensuráveis é importante para que se possa especificar com clareza o tipo de informação a ser coletada.

Fontes de Informação

Deve-se identificar a fonte específica para cada tipo de informação. Exemplos de fontes de informação:

- a) documentação legal e institucional que dá suporte ao objeto de auditoria;
- b) legislação orçamentária (PPA, LDO e LOA);
- c) missão declarada, planos estratégicos e relatórios de gestão;
- d) pronunciamentos feitos e decisões tomadas pelas autoridades competentes;
- e) organogramas, diretrizes internas e manuais operacionais;
- f) atas de reuniões;
- g) sistemas de informações gerenciais;
- h) bases de dados informatizadas;
- i) sistemas de informações da administração pública (SIAFI, SIGPlan, SIDOR, SIASG);
- j) bibliografia especializada;
- k) gestores e especialistas;
- l) beneficiários de programas governamentais;
- m) relatórios e estudos produzidos por fonte credenciada;
- n) mídia especializada.

Cuidado especial deve ser dedicado ao uso de revistas, jornais e outras publicações jornalísticas, bem como informações da internet que, embora possam oferecer informações de caráter geral e indicar a relevância de determinado tema, não são submetidas a revisões qualificadas, próprias de publicações científicas. Outras publicações, mesmo de caráter oficial, devem ser interpretadas com reserva ante à possibilidade de apresentarem fatos seletivamente, de maneira a dar sustentação a determinado ponto de vista (LEE; LINGS, 2008).

Técnicas de coleta de dados

Em auditorias operacionais, as principais técnicas de coleta de dados usadas são entrevista, pesquisa e uso de dados existentes. Estas e outras técnicas estão descritas no item 5.5 deste Manual. É importante detalhar ao máximo, na matriz de planejamento, as técnicas que serão usadas. Por exemplo, se for feita uma entrevista, dizer quem será entrevistado (cargo ou função). Se for feito estudo de caso, qual ou quais as localidades serão visitadas. Toda essa definição deve ser feita na fase de planejamento. A fase de execução é destinada à coleta e análise de evidências.

Técnicas de análise de dados

Em auditorias operacionais, as principais técnicas de análise de dados usadas são estatística descritiva e análise de conteúdo. Estas e outras técnicas estão descritas no item 5.6 deste Manual. É importante detalhar ao máximo, na matriz de planejamento, as técnicas que serão usadas. A análise dependerá do tipo e da extensão dos dados coletados, que deverão ser definidos durante o planejamento da auditoria.

Limitações

Nesta coluna da Matriz de Planejamento, a equipe de auditoria deve especificar as limitações inerentes à estratégia metodológica adotada, às características das informações que se pretende coletar e às condições operacionais de realização dos trabalhos.

Quanto à estratégia metodológica, deve-se considerar que não há estratégia ótima ou ideal, mas apenas aquela que, dadas as circunstâncias, melhor se adapta à questão que se pretende investigar. Uma vez que sempre haverá algum tipo de limitação sobre o que pode ser concluído a partir de determinada metodologia proposta, o melhor a fazer é identificar tais restrições. A equipe de auditoria deve avaliar as alternativas existentes e estar preparada para defender suas escolhas.

Assim, ao se optar por uma estratégia metodológica, é indispensável apontar as limitações que lhe são inerentes, seja do ponto de vista do poder explicativo, seja em relação às possibilidades de generalização dos resultados do estudo.

Quanto às informações que se pretende utilizar na análise, é importante mencionar que tipo de dificuldade se espera encontrar, tanto em relação ao acesso aos dados, como em relação à sua qualidade e confiabilidade. Qualquer problema relativo à utilização de dados existentes e às suas possíveis limitações deve constar da matriz de planejamento.

A equipe deve indicar a alternativa a ser adotada para minimizar os riscos correspondentes aos resultados esperados decorrentes das limitações identificadas.

O Que a Análise Vai Permitir Dizer

Esta coluna da Matriz de Planejamento de Auditoria registra como a análise dos dados responderá à questão de auditoria. O propósito dessa informação é esclarecer quais conclusões ou resultados pretende-se alcançar por meio do projeto de auditoria. Está relacionado com o anterior, pois o que se espera obter da análise está, naturalmente, condicionado pelas limitações previamente identificadas.

Assim, deve-se registrar, por exemplo: se as conclusões alcançadas permitirão responder integralmente às questões de auditoria; se será possível fazer afirmações conclusivas sobre o objeto da auditoria; e se as conclusões limitar-se-ão aos casos examinados ou se será possível generalizá-las. Esses esclarecimentos são necessários para que se tenha noção, já na fase de planejamento, do que se pode esperar do esforço que será empreendido pela equipe e dos recursos que serão alocados no desenvolvimento do trabalho.

4.9.1 Validação da matriz de planejamento

O processo de validação da matriz de planejamento é um dos procedimentos de controle de qualidade usados no TCU. A validação pode passar por duas etapas. A primeira, após a revisão do supervisor, é a submissão da matriz a um painel de referência, com o objetivo de colher críticas e sugestões para seu aprimoramento. Esse processo de validação tem por objetivos:

- a) conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia usada, questionando as fontes de informação, a estratégia metodológica e o método de análise a ser usado, em confronto com os objetivos da auditoria;
- b) orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada;
- c) prover opiniões especializadas e independentes sobre a concepção da auditoria;
- d) colaborar para o aprimoramento da auditoria e alertar a equipe sobre falhas no seu desenvolvimento/concepção;
- e) conferir a presença de benefícios potenciais significativos.

A composição do painel, a ser organizado pela equipe de auditoria, deve favorecer o debate e refletir diferentes pontos de vista sobre o tema da auditoria. O painel poderá contar com a participação de: especialistas, representantes da academia ou centros de pesquisa, consultores técnicos do Congresso, representantes do controle interno e dos órgãos de planejamento e orçamento, representante do gabinete do Ministro-Relator, auditores com experiência em auditoria de desempenho, auditores com reconhecida experiência no tema, representantes de organizações do terceiro setor (quando for o caso). Em resumo, deve-se convidar para o painel as pessoas que puderem fazer críticas construtivas e sugestões à matriz de planejamento e ao plano de auditoria.

O gestor poderá participar do painel de referência sempre que a equipe e o supervisor entenderem que a sua presença não trará prejuízo aos objetivos do painel. Deve-se avaliar se a presença do gestor poderá inibir os outros participantes do painel, ou se o gestor poderá mostrar-se muito defensivo e reativo ao ver a apresentação da proposta de auditoria e escutar os comentários dos demais participantes. Se a equipe considerar que esses riscos existem, o gestor não deve participar do painel.

O painel de referência pode ser realizado no formato de oficina de construção colaborativa, conforme sugerido a seguir. A primeira parte do evento compreende a apresentação do conceito de auditoria operacional, do contexto e do objetivo do trabalho, assim como da referida matriz. Na segunda parte, os participantes indicarão pontos positivos, fragilidades e oportunidades de aperfeiçoamento de cada uma das questões da matriz, de forma escrita (de preferência em *post its*). Num terceiro momento,

grupos heterogêneos de participantes (de modo a assegurar diferentes repertórios e visões sobre o tema) deverão debater e aprofundar a discussão de cada uma das questões de auditoria, finalizando com a apresentação dos principais pontos identificados. A última parte do painel é reservada à troca de ideias sobre alguns tópicos apontados e a considerações finais.

Esse modelo sugerido ajuda a estruturar a discussão, organizar as ideias e aumentar a objetividade na obtenção de contribuições dos participantes, garantindo maior volume de opiniões a respeito de todas as questões da matriz e menor tempo dispendido para tanto. Além disso, faz com que o trabalho ganhe em qualidade e a equipe de auditoria tenha mais segurança com relação aos rumos selecionados para sua realização, tendo em vista o amplo debate realizado. Outra vantagem diz respeito ao sentimento gerado entre os participantes de que contribuíram para o aprimoramento da ação do TCU, uma vez que suas opiniões serão consideradas no âmbito da auditoria.

Outro papel, não menos importante, desempenhado pelo painel de referência é o de fortalecimento do controle social, ao possibilitar que atores relevantes participem da discussão do plano de auditoria e possam ser esclarecidos sobre a natureza da fiscalização exercida pelo TCU, gerando expectativa sobre os resultados do trabalho e fortalecendo a imagem institucional.

Após o painel de referência, a equipe de auditoria analisará as contribuições recebidas e incluirá na matriz de planejamento aquelas que considerar pertinentes.

Se os gestores do objeto auditado não tiverem participado do painel de referência, a segunda etapa do processo de validação da matriz de planejamento consiste na sua apresentação a esses gestores, depois dos ajustes necessários em função do resultado das discussões do painel de referência. Essa etapa pode ocorrer no mesmo formato de oficina de construção colaborativa sugerido acima. A finalidade desse procedimento é apresentar o resultado da etapa de planejamento, realizada com a participação do gestor, visando obter seu comprometimento com os objetivos e a condução da auditoria. Além disso, a apresentação para os gestores também objetiva dar a oportunidade à equipe de ouvir do gestor sugestões de aperfeiçoamento do trabalho planejado.

Informações mais detalhadas sobre painel de referência podem ser encontradas no documento técnico do TCU “[Painel de referência em auditorias](#)”.

4.10 Elaboração de instrumentos de coleta de dados e teste-piloto

Uma vez definida e validada a matriz de planejamento, passa-se à elaboração dos instrumentos de coleta de dados que serão usados durante a execução da auditoria. Cada técnica de coleta de dados possui um instrumento próprio, a ser desenhado de forma a garantir a obtenção de informações que possam resultar em evidências suficientes e apropriadas para responder às questões de auditoria.

Os instrumentos de coleta de dados devem ser testados por meio de pré-teste ou teste-piloto para garantir a sua consistência. A realização do teste-piloto permite, ainda, conferir as premissas iniciais acerca do funcionamento do objeto auditado e a qualidade e a confiabilidade dos dados.

Para obter um quadro representativo, a equipe deve escolher para a realização do teste-piloto um local ou aspecto do objeto da auditoria que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo que a equipe antecipe os problemas que poderão ser enfrentados. Além disso, os dados coletados permitirão ajustar o tamanho da amostra e assegurar que a estratégia metodológica selecionada oferecerá resposta conclusiva às questões de auditoria.

Portanto, a realização de teste-piloto é especialmente recomendável no caso de auditorias de grande complexidade, em locais de difícil acesso e custos elevados, pois aumenta as chances de que o trabalho desenvolvido alcance o nível de qualidade desejado com o menor custo possível.

Além dos instrumentos de coleta de dados, a matriz de planejamento também poderá ser ajustada a partir dos resultados do teste-piloto.

4.11 Plano de auditoria

Ao final da etapa de planejamento, a equipe deve preparar o plano de auditoria, que resume a natureza do trabalho a realizar e os resultados que se pretende alcançar. O plano deve explicitar a motivação para se investigar o objetivo de auditoria, segundo enfoque específico e com o uso de certa metodologia.

Portanto, o plano conterá descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a investigar, procedimentos a desenvolver e resultados esperados com a realização da auditoria. Farão parte do apêndice do plano: a matriz de planejamento, que resume as informações centrais da auditoria; o cronograma proposto para a condução dos trabalhos; e a estimativa de custos, inclusive de contratação de especialista, quando for o caso.

É fundamental destacar os resultados que se pretende alcançar com a realização da auditoria, indicando as oportunidades de aperfeiçoamento e, sempre que possível, especificar os benefícios esperados (quantitativos ou qualitativos), a fim de permitir a análise de custo-benefício da auditoria.

Compete ao coordenador da equipe assegurar que o plano de auditoria contenha todas as informações necessárias à correta e oportuna apreciação da proposta de trabalho.

4.12 Conclusão

Neste capítulo, foram apresentadas as principais atividades a desenvolver no planejamento de uma auditoria operacional. Esta costuma ser a fase mais demorada da auditoria, já que é no planejamento que se entende o objeto auditado, se desenha toda a auditoria e se desenvolvem os instrumentos de coleta e análise de dados que serão usados na próxima etapa: a execução da auditoria.

5. EXECUÇÃO

5.1 Introdução

A etapa de execução consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria. Nessa fase, a equipe de auditoria tem a oportunidade de aprofundar os conhecimentos sobre o objeto auditado.

As principais atividades realizadas durante a execução são:

- a) desenvolvimento dos trabalhos de campo;
- b) coleta e análise de dados;
- c) elaboração e validação da matriz de achados.

Em geral, a coleta e a análise de dados não são atividades estanques. Exceto nas pesquisas, os dados são coletados, interpretados e analisados simultaneamente. Dependendo da metodologia adotada no projeto de auditoria, pode haver variação significativa na organização dos trabalhos de campo e na estratégia de análise dos dados.

É fundamental que os auditores analisem as informações obtidas de forma imparcial e sob diversas perspectivas. É necessário aplicar o juízo profissional adequado para avaliar o que a quantidade e a qualidade das evidências permitirão concluir sobre as questões de auditoria (TCE, 2017).

5.2 Desenvolvimento dos trabalhos de campo

O trabalho de campo consiste na coleta de dados e informações definidos no planejamento de auditoria, que irão gerar as evidências necessárias para embasar os achados de auditoria. O tipo de dados a coletar e as fontes desses dados dependerão da estratégia metodológica e dos critérios estabelecidos.

Durante a coleta de dados, a equipe aplica os instrumentos desenvolvidos e testados na fase de planejamento. Os métodos de coleta de dados mais usados em auditoria operacional são uso de dados existentes, pesquisa bibliográfica, entrevista e questionário.

É importante que o auditor obtenha as melhores informações possíveis - tanto fatos quanto opiniões, argumentos e reflexões – de diferentes fontes e busque o apoio de especialistas e outros *stakeholders* que possam trazer diferentes perspectivas (ISSAI 3200/71, 2016). O auditor deve buscar as evidências necessárias para responder às questões de auditoria e ter cuidado para não se desviar do foco do trabalho nem coletar grande quantidade de informações que, muitas vezes, são desnecessárias e irrelevantes (POLLIT et al, 2002).

Para o sucesso dos trabalhos de campo, é necessária a realização de diversas atividades operacionais. Antes da execução da auditoria, a equipe deve:

- a) agendar visitas de estudo (se necessário), entrevistas e grupos focais;
- b) providenciar ofícios de apresentação;
- c) reservar passagens e hotéis;
- d) informar telefones de contato ao supervisor;

e) preparar material necessário (cópias de questionários, roteiros de entrevistas, grupo focal e observação direta).

O preenchimento da matriz de achados deve ser iniciado durante os trabalhos de campo, à medida que os achados são identificados (incluindo suas causas e efeitos). Os esclarecimentos que se fizerem necessários devem ser colhidos ainda em campo, para evitar interpretações equivocadas e eventuais novas solicitações de informações, com o consequente desperdício de esforços (BRASIL, 2009).

Nessa etapa poderão ser solicitados documentos e informações adicionais para melhor evidenciar as percepções e informações colhidas durante as entrevistas, grupos focais, observação direta.

A mesma prática de pensamento visual, sugerida no Capítulo 4 para a elaboração da Matriz de Planejamento, cabe ser usada para a construção da Matriz de Achados. Fazendo dessa forma, é possível organizar as informações colhidas, ter uma visão global dos resultados do trabalho e envolver toda a equipe na atividade, obtendo de cada integrante suas contribuições para os achados.

5.3 Achado de auditoria

Achado é o resultado da comparação entre a situação encontrada e o critério de auditoria. Contém os seguintes atributos: critério (o que deveria ser), condição (o que é), causa (razão do desvio com relação ao critério) e efeito (consequência da situação encontrada) (ISSAI 3200/84, 2016).

Critério de auditoria é o padrão usado para avaliar se o desempenho do objeto auditado está aquém, atinge ou excede as expectativas. O critério dá a base para avaliar a evidência, obter achados e desenvolver conclusões (ISSAI 3200/38, 2016).

O critério pode ser quantitativo ou qualitativo, geral ou específico. A natureza da auditoria e das perguntas determinará os critérios mais adequados (ISSAI 3200/39, 2016). O item 4.8 deste manual contém mais informações sobre critério de auditoria.

Condição é a situação existente, identificada e documentada durante a auditoria. Causa é a razão da diferença entre a condição e o critério. A causa poderá servir de base para as deliberações propostas. Efeito é a consequência da diferença constatada pela auditoria entre condição e critério. O efeito indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade da ação corretiva (GAO, 2017).

O Quadro 5 apresenta um exemplo de achado de auditoria.

Quadro 5 – Exemplo de achado de auditoria

Achado
<i>Insuficiência de leitos psiquiátricos na maior parte dos estados brasileiros</i>
Critério
A quantidade de leitos psiquiátricos estabelecida pela Organização Mundial de Saúde é de 0,43 por mil habitantes
Condição

O Brasil tem, em média, 0,37 leitos psiquiátricos por mil habitantes

Causas

- Distribuição desigual de leitos entre os estados da federação (a região sudeste dispõe de 0,53 leitos por mil habitantes, enquanto na região norte o índice é 0,04)
 - Distribuição de leitos não atende a critérios populacionais
 - Ausência de planos municipais e estaduais de saúde mental
 - Controle social incipiente

Efeitos

- Deficiência de atendimento em locais com baixo índice de leitos
- Migração de pessoas com transtornos mentais entre municípios ou entre estados, dificultando o planejamento da atenção à saúde

Fonte: Relatório de Auditoria Operacional realizada no Programa Saúde Mental

Nem sempre é obrigatório identificar todos os quatro atributos do achado. Em auditorias cujo objetivo é investigar determinado problema e analisar suas causas, geralmente os critérios não são definidos *a priori*. É o caso, por exemplo, das questões exploratórias, definidas no item 4.7.1 deste manual.

A detecção de causas deve ser um dos pontos-chave de uma auditoria, razão pela qual vale investir tempo e esforço nesta tarefa. Essa detecção aumenta a efetividade e o grau de contribuição do trabalho para a melhoria do desempenho da ação governamental auditada, uma vez que os encaminhamentos do trabalho poderão propor o tratamento de tais fatos.

Para auxiliar na identificação das causas do problema em exame, cabe propor o uso da ferramenta “5 Por quês”. A(s) causa(s)-raiz apontada(s) por meio da utilização dessa ferramenta deverá(ão) ser objeto de entrevistas de profundidade com os gestores, buscando a validação dela(s).

Por vezes, não é possível identificar com segurança as causas da situação encontrada, pois essa identificação necessitaria de investigações que requerem metodologia sofisticada, o que foge ao escopo da auditoria.

Os auditores também devem avaliar os efeitos do achado. Sempre que possível, esses efeitos devem ser quantificados. Por exemplo, o custo de processos ineficientes ou de instalações improdutivas pode ser estimado. Além disso, processos ou gerenciamento ineficientes podem resultar em atrasos ou desperdício de recursos. Efeitos qualitativos, resultantes de decisões gerenciais equivocadas ou de falta de controle de qualidade na prestação de serviços públicos, podem ter impactos significativos sobre os beneficiários. Se o efeito já ocorreu, é importante verificar se foram tomadas providências para evitar que ele volte a ocorrer. Se os efeitos não forem facilmente identificados, o auditor deve tentar estimá-los.

Durante as auditorias, é possível encontrar achados positivos. O achado positivo ocorre quando o critério é atingido ou excedido. Ele também conterá os atributos já mencionados (critério, condição, causa e efeito).

Achado positivo e boas práticas são coisas distintas. O achado positivo (atingir ou exceder o critério) pode indicar a ocorrência de boas práticas. Não alcançar o critério indica oportunidade de melhoria de desempenho. É importante destacar que desempenho satisfatório não é desempenho perfeito, mas é o esperado, considerando as circunstâncias com as quais o auditado trabalha (ISSAI 3200/85, 2016).

Boas práticas são maneiras encontradas para atingir ou ultrapassar a meta estabelecida. Em geral, são soluções locais que comprovadamente funcionaram bem e levam a resultados positivos. Por exemplo, em um programa de combate à tuberculose, pode haver segmentos da população que não procuram a unidade de saúde para tratamento. Se for feita busca ativa que contribua para melhorar o desempenho do programa, isso pode ser considerado uma boa prática.

Boas práticas podem ser disseminadas para outras organizações e/ou programas, desde que as situações sejam similares. Também podem inspirar a elaboração de recomendações.

5.4 Evidências

Evidências são informações obtidas durante a auditoria e usadas para fundamentar os achados. O conjunto de achados irá respaldar as conclusões do trabalho. A equipe de auditoria deve obter evidências suficientes e apropriadas para fundamentar os achados, e assim chegar a conclusões para responder ao(s) objetivo(s) de auditoria e propor recomendações (ISSAI 3000/106, 2016).

Na medida em que as evidências forem sendo coletadas, a equipe deve colocá-las na Matriz de Achados para que, visualmente, já se verifiquem quais achados possuem evidências suficientes e apropriadas e quais ainda necessitam ser melhor sustentados. Para esses, dependendo de sua relevância, a equipe de auditoria deverá focar seus esforços, obtendo mais elementos que os corroborem. Essa análise é fundamental para o sucesso do trabalho, pois evita o descarte de achados importantes por falta de evidências coletadas durante a execução do trabalho.

Suficiência mede a quantidade de evidência. O auditor deve determinar se a quantidade de evidência obtida é suficiente para persuadir uma pessoa que tenha conhecimento do tópico auditado de que os achados de auditoria são plausíveis (ISSAI 3000/108, 2016).

É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto auditado, o risco de auditoria e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas.

Evidência apropriada se refere a qualidade. Significa que a evidência deve ser relevante, válida e confiável (ISSAI 3000/108, 2016).

A evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria. É válida se representa o que se pretende representar. É confiável se sustentada por dados provenientes de diversas fontes e quando há a garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida. (ISSAI 3000/109; 110, 2016).

A ISSAI 3200/75 e 76 apresenta algumas observações úteis para verificar se a evidência é suficiente e apropriada.

Quando o objetivo da auditoria inclui a generalização dos achados para o universo pesquisado, as soluções mais comumente adotadas são tratamento estatístico e estudo de caso. Se o estudo de caso é representativo, é possível generalizar os resultados, ou seja, os achados identificados em um caso podem ser aplicados a outros casos semelhantes (NAO, 1999).

Auditorias operacionais requerem bastante julgamento profissional e interpretação porque as evidências, em geral, são de natureza mais persuasiva (“leva a concluir que...” do que conclusiva (“certo/errado”). Isso leva a que os auditores precisem ser criativos e flexíveis (ISSAI 3000/69, 2016; TCE, 2017).

As evidências podem ser classificadas em quatro tipos (ISSAI 3200/49, 2016):

- a) física – observação de pessoas, locais ou eventos. Pode ser obtida por meio de fotografias, vídeos, mapas. Evidências físicas costumam causar grande impacto. A fotografia de uma situação insalubre ou insegura, por exemplo, pode ser mais convincente que uma longa descrição;
- b) documental – é o tipo mais comum de evidência. Pode estar disponível em meio físico ou eletrônico. É obtida de informações já existentes, tais como ofícios, memorandos, correspondências, contratos, extratos, relatórios. É necessário avaliar a confiabilidade e a relevância dessas informações com relação aos objetivos da auditoria;
- c) testemunhal – obtida por meio de entrevistas, grupos focais, questionários. Para que a informação testemunhal possa ser considerada evidência, e não apenas contextualização, é preciso corroborá-la, por meio de outras fontes que confirmem os fatos;
- d) analítica – obtida por meio de análises, comparações e interpretações de dados e informações já existentes. Este trabalho pode envolver análise de índices, taxas, padrões e tendências (procedimentos de revisão analítica), normalmente por meio de processamento computacional. É o tipo de evidência mais difícil de obter.

A equipe de auditoria deve avaliar se a falta de evidências apropriadas e suficientes deve-se a falha na estratégia metodológica ou a deficiências do objeto de auditoria, a exemplo de falhas dos controles internos ou problemas operacionais e estruturais. No primeiro caso, pode ser necessário modificar a estratégia metodológica ou revisar o objetivo da auditoria e seu escopo. No segundo caso, os problemas identificados são achados de auditoria.

A equipe de auditoria deve considerar que algumas evidências podem apresentar problemas ou fragilidades. Os principais referem-se a evidências:

- a) baseadas em apenas uma fonte;
- b) testemunhais não corroboradas por documento ou observação;
- c) cujo custo de obtenção não atende a critérios de custo-benefício;
- d) provenientes apenas do gestor ou da equipe auditada;
- e) cuja fonte é parcial com relação ao resultado do trabalho;
- f) obtidas de amostras não-representativas;
- g) relacionadas a ocorrência isolada;
- h) conflitantes.

Existem algumas técnicas que podem contribuir para a obtenção de evidências mais robustas. Uma delas é a circularização, que consiste na confirmação, junto a terceiros, de fatos e informações apresentados pelo auditado (BRASIL, 2009). Outra é a triangulação, que é o uso de diferentes métodos de pesquisa e de coleta de dados para estudar o mesmo assunto, com o objetivo de fortalecer as conclusões (PATTON, 1987).

Os diferentes tipos de evidência estão relacionados aos métodos de coleta de dados. O auditor pode usar qualquer uma das técnicas, ou uma combinação delas. A tabela 4 apresenta a correspondência entre os tipos de evidência e as principais técnicas de coleta de dados usadas em auditoria operacional.

Tabela 4 – Correspondência entre os tipos de evidência e as principais técnicas de coleta de dados

Tipo de evidência	Técnica de coleta de dados
Física	• Observação direta • Inspeção física
Testemunhal	• Entrevista • Pesquisa • Grupo focal
Documental	• Uso de dados existentes • Pesquisa bibliográfica • Uso de bases de dados
Analítica	• Construída pelo auditor, usando diferentes tipos de dados

Fonte: adaptado de AFROSAI-E *Performance Audit Handbook*, 2013.

5.5 Técnicas de coleta de dados

Nos itens a seguir serão apresentadas, de forma resumida, as principais técnicas de coleta de dados usadas em auditoria operacional. Mais detalhes sobre a maioria delas podem ser encontrados nos documentos técnicos do TCU, disponíveis [aqui](#).

Como já foi dito no capítulo 4, as técnicas de coleta e análise de dados a usar na auditoria devem ser definidas na fase de planejamento e incluídas na matriz, nas colunas respectivas. Os instrumentos de coleta também devem ser elaborados e testados durante o planejamento. Na fase de execução, eles serão aplicados e as informações obtidas serão analisadas.

5.5.1 *Uso de dados existentes*

É um dos principais métodos de coleta de dados em auditoria operacional. É a revisão de documentos, arquivos, relatórios, trabalhos acadêmicos, estudos disponíveis sobre o objeto de auditoria, etc. Desde o início do planejamento, a equipe de auditoria revisa os normativos e outros documentos relevantes referentes ao objeto auditado.

Ao optar por utilizar dados existentes, a equipe deve avaliar a confiabilidade dos dados, além de outros aspectos (ex.: atualidade, consistência) que podem impactar na qualidade das evidências a serem obtidas. É fundamental levar em conta que qualquer problema relativo à utilização de dados existentes e às suas possíveis limitações deve constar como ressalva às conclusões finais do relatório de auditoria.

5.5.2 Entrevista

A entrevista é um método de coleta de informações que consiste em uma conversação, individual ou em grupo, com pessoas selecionadas cuidadosamente, e cujo grau de pertinência, validade e confiabilidade é analisado na perspectiva dos objetivos da coleta de informações. Em resumo, uma entrevista é uma sessão de perguntas e respostas para obter informações (BRASIL, 2010).

Nos trabalhos de auditoria operacional, a entrevista é amplamente usada como técnica qualitativa de coleta de dados para obter informação em profundidade sobre o tema da auditoria. De acordo com o objetivo de cada etapa do trabalho, são aplicadas: entrevistas preparatórias; entrevistas para coletar dados e informações; entrevistas para identificar atitudes e argumentos; entrevistas para gerar e avaliar ideias e sugestões. Podem ser usadas para confirmar fatos e corroborar dados de outras fontes ou explorar potenciais recomendações, além de identificar boas práticas.

Na fase de execução da auditoria, a equipe pode realizar entrevistas em profundidade, para obter informações mais detalhadas, dirimir dúvidas e confirmar (ou descartar) hipóteses identificadas no início do trabalho.

Realizar entrevistas não é tarefa fácil. Exige disciplina, preparação e habilidades de comunicação. Para obter perspectiva abrangente do objeto auditado, é importante entrevistar representantes de diferentes áreas (dentro e fora do governo), com diferentes opiniões e pontos de vista. Os resultados das entrevistas devem ser compilados e documentados, de forma a facilitar a análise dos dados e a asseguarção de qualidade (IDI, 2016).

A seguir, algumas dicas para a realização de entrevistas (IDI, 2016):

- Estude o tema da entrevista;
- Prepare um roteiro;
- Agende data, local e horário e calcule a duração da entrevista;
- Antes da entrevista, defina as tarefas para cada integrante da equipe (evite realizar entrevistas sozinho);
- Seja pontual e não estenda a entrevista além do horário combinado;
- Seja atento, observador, objetivo, respeitoso, seguro e imparcial;
- Crie um clima de confiança com o entrevistado: entrevista não é interrogatório;
- Não fale muito – ouça e observe atentamente;
- Seja flexível, mas tenha sempre em mente o objetivo da entrevista;
- Seja corajoso para fazer qualquer tipo de pergunta: seja franco e sincero, mas com habilidade;
- Pergunte como o desempenho do tema auditado pode ser melhorado;
- Evite fazer perguntas complexas, demonstrar conhecimento excessivo e adotar atitudes de superioridade;
- No caso de respostas evasivas, use pausas ou silêncios para indicar que você espera informação mais completa;
- Anote os pontos mais importantes;
- Documente a entrevista assim que terminá-la;
- Se possível, envie o registro da entrevista para o entrevistado confirmar.

5.5.3 Pesquisa

Estratégia metodológica que permite obter informações de caráter quantitativo e qualitativo relacionadas tanto aos aspectos operacionais e gerenciais, como aos resultados esperados. Com frequência, é utilizada em conjunto com estudos de caso como suporte para as análises de caráter

qualitativo, típicas dessa última estratégia. Quando a pesquisa (também denominada *survey*) for baseada em amostragem estatística, é possível generalizar as conclusões para toda a população.

O instrumento de coleta de dados usado em pesquisa é o questionário, que é um formulário usado para obter informação de forma padronizada, sobre grande número de unidades de pesquisa.

O que distingue a aplicação de um questionário de uma entrevista é que, ao aplicá-lo, mesmo presencialmente, o pesquisador não tem possibilidade de ajustar, alterar ou adicionar novas perguntas durante o processo de aplicação.

A equipe de auditoria pode realizar pesquisa para colher dados primários, não disponíveis em bancos de dados da administração pública, ou para colher dados que permitam testar a confiabilidade dos já disponíveis. Posteriormente, os dados coletados são analisados, permitindo extrair evidências que darão suporte aos achados de auditoria.

Em geral, a taxa de respostas está bastante relacionada à qualidade do questionário. A seguir, apresentam-se algumas dicas para sua elaboração (BRASIL, 2010b):

- Inicie o questionário com perguntas fáceis;
- No final, faça uma pergunta aberta, que permita ao respondente fazer comentários gerais;
- Evite fazer muitas perguntas abertas, isso dificulta a análise das respostas;
- Evite perguntas ambíguas e vagas;
- Limite-se a perguntas de interesse da auditoria;
- Não faça duas perguntas em uma só;
- Elabore perguntas claras, concisas, precisas e objetivas;
- Teste o questionário com colegas e especialistas;
- Teste o questionário em um ambiente real.

5.5.4 Estudo de caso

É um método usado para conhecer uma situação complexa, baseado em compreensão abrangente da situação, obtida a partir de sua ampla descrição e análise, considerada como um todo e no seu contexto. (GAO, 1990). Em auditoria operacional, os estudos de caso são frequentemente complementados por outras estratégias metodológicas, como a pesquisa. Segundo Patton (PATTON, 1987), estudos de caso são especialmente úteis quando é necessário entender uma situação específica em grande profundidade e onde é possível aprender muito a partir de uma pequena amostra do fenômeno em questão. Os estudos de caso são usados para obter informação qualitativa e podem servir para suplementar informações obtidas por meio de questionários.

A seleção de localidades para o caso de estudo pode ser feita usando um ou mais dos seguintes critérios exemplificados a seguir (IDI, 2018):

- Materialidade financeira – estados ou municípios que receberam mais recursos;
- Caso típico – municípios (ou localidades) com características similares a muitos outros;
- Bom exemplo e mau exemplo – escolha duas localidades similares: uma com bom desempenho e outra com mau desempenho no tema a ser verificado;
- Locais onde os serviços já estão implementados há algum tempo.

5.5.5 Observação direta

A observação direta é uma técnica de coleta de dados que utiliza os sentidos para compreender determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar

fatos ou fenômenos que se deseja estudar. Nas auditorias, observação direta é um método que ajuda a coletar informações sobre a forma de funcionamento do objeto auditado. A técnica permite realizar essa tarefa de forma sistemática e estruturada, valendo-se de roteiros para registro das observações (BRASIL, 2010).

A diferença entre as técnicas de observação direta e inspeção física é que enquanto esta última é aplicada para situações estáticas (equipamentos, instalações e infraestrutura em geral) a outra é indicada para situações dinâmicas, tais como prestação de serviços e execução de processos (BRASIL, 2010c).

Para realizar a observação direta, a equipe de auditoria também poderá se valer das ferramentas usadas para auxiliar as visitas exploratórias, indicadas no item 4.3 deste manual.

As vantagens da técnica de observação direta podem ser assim resumidas (PATTON, 1987):

- permite ao observador compreender o contexto no qual se desenvolvem as atividades;
- permite ao observador testemunhar os fatos, sem depender de informações de terceiros;
- permite que um observador treinado perceba aspectos que escapam às pessoas rotineiramente envolvidas com o tema;
- pode captar aspectos sobre os quais os participantes não desejam falar numa entrevista;
- traz para a análise as percepções do próprio observador, que, ao serem confrontadas com as percepções dos entrevistados, fornecem uma visão mais completa do tema estudado;
- permite que o observador forme impressões que extrapolem o que é possível registrar, mesmo nas mais detalhadas anotações de campo, e que podem auxiliar na compreensão do tema auditado e dos seus participantes.

A seguir, algumas dicas sobre como conduzir uma observação direta (BRASIL, 2010c):

- Prepare um roteiro;
- Estabeleça um clima de confiança com as pessoas;
- Escolha um horário de menor sobrecarga de trabalho e estresse dessas pessoas;
- Selecione apenas atividades e fenômenos representativos e relevantes para o objetivo da auditoria;
- Enfatize que o objetivo da observação é conhecer o processo de trabalho e não avaliar o desempenho das pessoas observadas;
- Tente não prejudicar o fluxo normal do trabalho e o comportamento das pessoas observadas;
- Tenha em mente que as pessoas agem de forma diferente quando observadas.

5.5.6 Grupo focal

Grupo focal é uma técnica qualitativa de coleta de dados a partir das interações e discussões ocorridas entre participantes de um determinado grupo sobre tema de interesse e questões relevantes. Nessa técnica, pequenos grupos de pessoas com características comuns reúnem-se em lugar previamente definido, seguindo um guia elaborado previamente por um facilitador e alguns assistentes, para discutir conceitos ou avaliar problemas (BRASIL, 2013).

A técnica auxilia o auditor a entender como as pessoas percebem uma determinada situação. O resultado depende da participação ativa do auditor na condução das discussões com o propósito de produzir dados. Importante destacar que no grupo focal não existe o papel de entrevistador, tampouco há interesse pela resposta individual. A técnica procura captar a variedade de percepções e ideias de um grupo sobre determinado tema ou situação, bem como suas razões (BRASIL, 2013).

O uso da técnica pode ser apropriado em auditorias quando o objeto auditado apresenta baixo desempenho e as razões para isso não estão claras. Usa-se também para adquirir conhecimento acerca da organização e do funcionamento de programas, órgãos ou entidades, para avaliar a qualidade dos serviços e para identificar boas práticas, ou, ainda, quando os informantes não se sentem à vontade para tratar do tema durante uma entrevista. O grupo focal também pode ser usado para auxiliar no desenvolvimento de outros instrumentos de coleta de dados, como questionários e roteiros de observação, ao permitir identificar itens a serem perguntados ou observados (BRASIL, 2013).

A seguir, algumas dicas para a condução de grupos focais (BRASIL, 2013):

- Prepare um roteiro (geralmente se usam perguntas abertas) e teste antes de aplicá-lo;
- Selecione os participantes cuidadosamente. O grupo deve ser homogêneo, inclusive hierarquicamente, com experiências similares no tópico a ser discutido;
- Controle o tempo. O grupo focal não deve durar mais de duas horas;
- Seja flexível, objetivo, respeitoso, imparcial, seguro, e tenha senso de humor;
- Favoreça a participação de todos, modere o debate, valorize a diversidade de opiniões;
- Peça permissão para gravar a sessão. A gravação será bastante útil na hora de analisar os dados;
- Anote os pontos-chave.

5.6 Análise dos dados coletados

Durante os trabalhos de campo, a equipe obtém grande quantidade de dados, que devem ser organizados, separados e analisados. Durante a análise, recomenda-se que o auditor mantenha o foco no objetivo e nas questões de auditoria. Isso ajudará a organizar os dados e orientar a análise (ISSAI 3200/86, 2016). As outras informações devem ser descartadas, para não desviar a auditoria de seu foco e para não retardar a análise dos dados relevantes (POLLITT et al, 2002).

Por análise de dados, entende-se tanto a compilação (codificação e tabulação) como a análise propriamente dita. A análise de dados, quer seja quantitativa ou qualitativa, implica o exame dos resultados obtidos através de diferentes perspectivas ou considerando outros dados (TCE, 2017).

Técnicas de análise de dados são ferramentas usadas para organizar os dados coletados e investigar as relações que se pretende estabelecer entre as variáveis selecionadas para responder às questões de auditoria. A especificação da técnica e os procedimentos que serão usados na análise de dados são parte fundamental do projeto de auditoria e devem, portanto, constar da matriz de planejamento. Essas ferramentas têm correspondência com as técnicas adotadas na coleta de dados.

Para a análise dos dados coletados, são usadas ferramentas e técnicas adequadas. A definição do método dependerá da estratégia metodológica adotada. Várias técnicas de análise de dados podem ser usadas em auditorias operacionais. São exemplos de técnicas quantitativas de análise de dados: estatística descritiva, regressão, tabulação de frequências, análise multivariada, análise de envoltória de dados. O documento técnico “[Técnicas de amostragem para auditorias](#)” contém orientações úteis para o uso de amostragem em auditoria operacional (que não foi abordada neste manual) e para análise quantitativa de dados.

Algumas técnicas qualitativas de análise de dados são: análise de conteúdo, triangulação, interpretações alternativas, casos negativos.

Geralmente, a análise de dados é um procedimento interativo, isto é, realizam-se análises iniciais na fase de planejamento e, à medida que a auditoria progride, as análises são refinadas. O estágio final da análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes. É fundamental que o auditor trabalhe de forma cuidadosa e sistemática na interpretação dos dados e informações coletados. Também é vital que o auditor adote abordagem crítica e mantenha objetividade com relação às informações disponíveis. Ao mesmo tempo, ele deve ser receptivo a diferentes argumentos e pontos de vista.

Conforme já mencionado no Capítulo 4, é recomendável manter o registro visual das informações obtidas ou produzidas durante todo o trabalho. Essa prática facilitará o compartilhamento e a análise de tais informações na medida em que será possível organizá-las, agrupá-las e construir relacionamentos entre elas. Esse procedimento também permitirá à equipe enxergar padrões entre as informações e, a partir daí, ter *insights* e tirar importantes conclusões que subsidiarão os encaminhamentos da auditoria. Além disso, favorecerá o compartilhamento desse processo com o supervisor e demais pessoas envolvidas no trabalho.

O processo de análise deve ser executado pela equipe, com a participação do supervisor, e pode também ser realizado com a consulta a outros auditores experientes, especialistas e gestores. À medida que as informações são estruturadas, comparadas, confrontadas, discutidas com atores internos e externos, o relatório deve ser rascunhado, avaliado e reescrito. Discussões com gestores e especialistas, para confirmar dados, desenvolver argumentos e propostas de recomendação podem ser valiosas nesse estágio da auditoria (ISSAI 3200/86, 2016).

Nos itens a seguir serão apresentadas, de forma resumida, as principais técnicas usadas para analisar dados em auditoria operacional.

5.6.1 Estatística descritiva

A estatística descritiva é uma técnica quantitativa de análise de dados. Há três dimensões básicas em distribuição de dados que podem ser úteis em auditorias: tendência central (média, mediana, moda, quartis etc.), dispersão (variância, desvio-padrão etc.) e formato dos dados (distribuição normal etc.).

A estatística descritiva pode ser útil, por exemplo, para avaliar o desempenho de determinada variável com relação ao critério, para avaliar riscos e para avaliar se a amostra é representativa da população (IDI, 2016).

5.6.2 Regressão

A regressão também é uma técnica quantitativa de análise de dados, que avalia o grau de correlação entre variáveis. Pode ser usada para (IDI, 2016):

- testar se há correlação entre variáveis;
- identificar relações entre variáveis que podem impactar o resultado das atividades em análise;
- identificar situações que sobressaem dos valores esperados;
- fazer previsões sobre valores futuros;

- apontar situações de risco.

5.6.3 *Análise de conteúdo*

Técnica qualitativa de análise sistemática de informação textual, organizada de forma padronizada, que permite realizar inferência sobre seu conteúdo.

Existem vários tipos de análise de conteúdo. O mais usado é a análise de categorias. Ela é feita por meio da quebra do conteúdo analisado em diferentes categorias.

A análise de conteúdo tem três etapas: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados. Na pré-análise, os dados são organizados e os procedimentos de análise são estabelecidos. Na segunda fase, são executadas a codificação, a quebra da informação e a enumeração. Na terceira fase, os resultados são interpretados (BARDIN, 1970).

Em auditoria operacional, a análise de conteúdo pode ser usada para analisar transcrições de entrevistas, grupos focais e documentos, como relatórios e descrição de política pública.

Recomenda-se usar software adequado em caso de grande quantidade de material a ser analisado.

5.6.4 *Triangulação*

Técnica qualitativa que consiste no uso de diferentes métodos de pesquisa e/ou de coleta de dados para estudar a mesma questão, com o objetivo de fortalecer as conclusões finais, podendo assumir as formas a seguir indicadas:

- coletar dados de diferentes fontes sobre a mesma questão;
- empregar diferentes entrevistadores e pesquisadores de campo para evitar vieses na coleta de dados;
- usar múltiplos métodos de pesquisa para estudar a mesma questão;
- usar teorias diferentes para interpretar os dados coletados.

5.7 **Matriz de achados**

As constatações e informações obtidas durante a execução da auditoria, bem como as propostas de conclusões, recomendações e determinações, são registradas na matriz de achados.

A matriz de achados é instrumento útil para subsidiar e nortear a elaboração do relatório de auditoria, porque permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados.

Conforme já mencionado anteriormente, deve-se começar a preencher a matriz de achados durante os trabalhos de campo, à medida que os achados forem sendo identificados, de preferência de forma visual.

Os itens que compõem a matriz de achados são apresentados no Quadro 6.

Quadro 6: Modelo de matriz de achados

Questão de auditoria (repetir a questão da matriz de planejamento).

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

Durante a execução da auditoria, as situações encontradas são comparadas com os critérios, previamente selecionados e identificados pela equipe. As diferenças observadas são os achados de auditoria, devidamente respaldados pelas evidências.

Após caracterizar o achado de auditoria, a equipe deve identificar as causas e os efeitos do desempenho observado. Em geral, esses procedimentos são concluídos ao final do trabalho de campo. Entretanto, em função da complexidade do tema e de evidências supervenientes, a análise pode estender-se até a fase do relatório.

Sempre que possível, deve-se mensurar o efeito associado ao achado de auditoria. Por exemplo, no caso de processos antieconômicos, aquisições mal planejadas ou equipamentos improdutivos, os efeitos podem ser estimados em valores monetários. Já os efeitos decorrentes de procedimentos ineficientes, recursos ociosos ou gerenciamento deficiente podem ser dimensionados em termos de descumprimento de prazos e de desperdício de recursos físicos. Os efeitos qualitativos também devem ser mencionados, como deficiência de controle, decisões inadequadas ou má qualidade do bem ou serviço oferecido. As dificuldades para quantificar os benefícios potenciais variam segundo o tipo de benefício. Entretanto, em muitos casos, os benefícios financeiros podem ser estimados com razoável segurança.

A identificação das causas requer evidências e análises robustas. A causa (ou causas) do achado de auditoria é (são) a base para as deliberações. Deve-se considerar, ainda, a possibilidade de as causas identificadas estarem fora do controle do auditado, fazendo com que o foco das deliberações transcenda o objeto da auditoria.

Como já mencionado no item 5.3, boas práticas são maneiras encontradas para atingir ou ultrapassar a meta estabelecida. Em geral, são soluções locais que comprovadamente funcionaram bem e levam a resultados positivos.

As propostas que visem à melhoria do desempenho administrativo ou operacional são um dos aspectos mais importantes das auditorias operacionais. Conquanto os aperfeiçoamentos requeridos, e não os meios para alcançá-los, constituam o objetivo das deliberações, convém indicar os aspectos que devem ser examinados pelo gestor na busca de soluções.

Para facilitar a elaboração das recomendações, é importante rever as colunas Causa e Efeito da matriz de achados. As recomendações devem buscar solucionar as causas da situação encontrada. Ao formular proposta de recomendação, a equipe deve considerar o custo da implementação e a economia de recursos decorrente, pois o custo não deve superar os benefícios esperados. É importante destacar os aspectos mais relevantes e evitar quantidade excessiva de deliberações, que pode desviar o foco do gestor da implementação de providências que corrijam as principais deficiências do objeto auditado. Também poderá dificultar o monitoramento das deliberações e levar a custo-benefício inadequado. A Resolução 265/2014 dispõe sobre a expedição e o monitoramento de deliberações no âmbito do TCU. O capítulo 7 deste manual abordará o monitoramento em auditoria operacional.

5.7.1 Validação da matriz de achados

Após a elaboração da matriz de achados, sua validação é feita por meio da realização do segundo painel de referência, semelhante ao painel realizado para discutir a matriz de planejamento.

O objetivo principal deste painel é verificar a coerência da matriz apresentada. Nessa ocasião, os participantes são convidados a discutir com a equipe as principais conclusões da auditoria, a suficiência e qualidade das evidências coletadas, a adequação das análises realizadas e a pertinência das propostas de encaminhamento. Após o painel, a matriz de achados deverá ser validada pelos gestores, a exemplo do procedimento adotado na validação da matriz de planejamento.

Informações mais detalhadas sobre painel de referência podem ser encontradas no documento técnico do TCU “[Painel de referência em auditorias](#)”.

5.8 Conclusão

Neste ponto do processo de auditoria, já foram identificados os achados e a matriz está preenchida. Isto significa que o cerne do relatório de auditoria está pronto. O próximo passo é enriquecer as informações da matriz de achados com mais dados, figuras, tabelas, ilustrações, gráficos, etc. para produzir um relatório que tenha as características adequadas. Também nesta fase, se a equipe estiver construindo a matriz de forma visual, ficará mais fácil vislumbrar representações visuais para cada um dos achados.

O próximo capítulo tratará da elaboração do relatório de auditoria de acordo com as normas do TCU e as normas internacionais de auditoria.

6. RELATÓRIO

6.1 Introdução

O relatório é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, o escopo e suas limitações, o método usado, os achados de auditoria, as conclusões e a proposta de encaminhamento.

O relatório é o principal produto da auditoria, por meio do qual o governo, o Congresso e o público vão avaliar o desempenho da atividade de auditoria do TCU. A comunicação dos resultados da auditoria deve reportar à sociedade sobre o desempenho da administração pública, contribuindo para a responsabilização dos agentes públicos pelos resultados da ação de governo, mediante controle parlamentar e controle social. Existem outros instrumentos de divulgação da auditoria, por exemplo: sumário executivo, ficha síntese, notas para imprensa etc. Cada instrumento é adequado a um tipo de público-alvo.

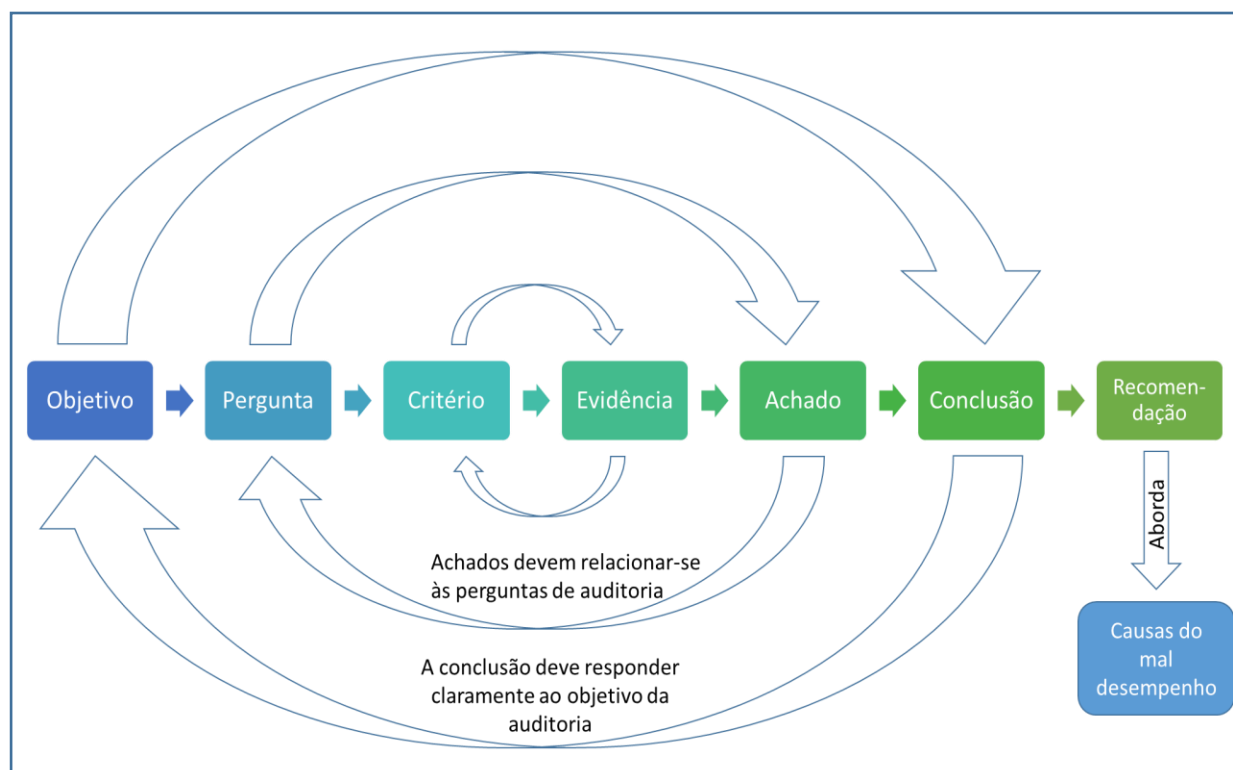
O objetivo deste capítulo é estabelecer padrões e apresentar diretrizes de elaboração de relatórios de auditoria operacional, que favoreçam a racionalização do processo. Trata-se também da estrutura das seguintes seções da parte textual do relatório:

- introdução;
- capítulos principais;
- análise dos comentários dos gestores;
- conclusão;
- proposta de encaminhamento.

A demonstração da qualidade do trabalho depende da forma como as questões de auditoria são tratadas nos relatórios. Importa que as informações sejam organizadas e dispostas com rigor técnico, com apropriado grau de detalhamento e que os principais pontos sejam destacados. O trabalho de organizar as informações, mantendo o sentido e a coesão, e de buscar a melhor forma de relatar e ilustrar pode ser muito facilitado se a auditoria for desenvolvida, desde o início, usando os princípios do pensamento visual, conforme sugerido neste manual. O desenvolvimento do texto deve guardar coerência com a sequência lógica dos argumentos, formando um todo coeso, convincente, claro e visualmente atrativo. Portanto, ser capaz de escrever relatórios de qualidade é competência essencial dos profissionais que realizam auditorias operacionais.

A figura 6 mostra a lógica conceitual que deve estar contida nos relatórios de auditoria operacional.

Figura 6 – Lógica conceitual do relatório de auditoria operacional



Fonte: Adaptado de ilustração da EFS da Suécia

6.2 Orientações gerais para elaboração do relatório

A elaboração do relatório de auditoria deve seguir as seguintes orientações gerais:

- ser conduzida como processo contínuo;
- considerar o ponto de vista do leitor;
- basear-se na matriz de achados.

A elaboração do relatório deve ser vista como um processo contínuo de formulação, teste e revisão de ideias sobre o objeto da auditoria. Na verdade, sugere-se que a equipe de auditoria comece a escrever o relatório no início da etapa de planejamento. A estrutura, a visão geral e algumas informações preliminares já podem ser incluídas no arquivo que dará origem ao relatório. À medida que o trabalho progride, o relatório preliminar de auditoria toma forma.

Ao longo da auditoria, a análise de dados e informações envolve ponderar argumentos e afirmações, consultar especialistas, fazer comparações e análises. Notas e observações são organizadas de forma estruturada (na matriz de achados) e, à medida que discussões internas e externas progridem, o texto é rascunhado, avaliado e reescrito, detalhes são conferidos e conclusões discutidas. O estabelecimento de prazos para a entrega de trechos intermediários pode aumentar a probabilidade de o relatório ficar pronto tempestivamente.

Ao longo de todas as fases da auditoria, a ênfase deve estar na produção do relatório final. Por um lado, de nada adianta realizar um excelente trabalho de planejamento ou de execução das auditorias, se o relatório não for capaz de comunicar sua mensagem de forma efetiva. Por outro, não é possível

elaborar um relatório de qualidade se o projeto de auditoria não for consistente ou se as evidências coletadas não forem robustas. Questões como o benefício potencial da auditoria, possíveis recomendações e determinações, bem como a argumentação convincente sobre as conclusões devem ser consideradas ao longo de todas as etapas da auditoria.

Para que os relatórios sejam úteis e acessíveis é importante que levem em consideração o ponto de vista dos leitores. Inicialmente, os relatórios de auditoria operacional terão tramitação interna, direcionados, principalmente, ao Relator da matéria. Além disso, visam comunicar informações sobre desempenho a formuladores de políticas, gestores dos três níveis de governo, outros órgãos de controle e de avaliação. Documentos complementares ao relatório, como sumários executivos, notas para a imprensa e apresentação de slides, têm público mais amplo e obedecem a orientações específicas.

Tendo em vista a grande quantidade de informações obtidas durante a auditoria, é importante que, antes de partir para a redação do relatório, a equipe destine um tempo para planejá-lo. Esse momento demandará de a equipe tomar uma decisão sobre quais são os pontos de maior relevância do trabalho, considerando os objetivos da auditoria e o valor que possam agregar à resolução do problema auditado.

O instrumento usado pelo TCU para organização dos principais elementos do relatório é a matriz de achados, apresentada no item 5.7 deste manual. A matriz é base para discussão sobre a estrutura do texto entre os integrantes da equipe de auditoria, bem como para discussão com o supervisor do trabalho e para apresentação em painel de referência.

O fato de que a redação do relatório normalmente é compartilhada pelos integrantes da equipe de auditoria reforça a necessidade de se dispor de instrumento que apoie a elaboração do relatório. É natural que cada integrante da equipe tenha um estilo próprio de redigir. Por isso, torna-se necessário que todos discutam previamente a estrutura e a forma de apresentação das informações.

A conformidade às orientações e aos padrões de elaboração, bem como a construção de entendimentos comuns por meio de discussões durante a auditoria, diminui a possibilidade de os textos produzidos ficarem muito díspares. É desejável que a equipe se mantenha mobilizada até que tenha sido finalizada a redação do relatório, realizando nesse período a revisão cruzada dos textos elaborados. Esses cuidados tornarão mais eficiente o trabalho final do coordenador da equipe, a quem cabe conferir ao trabalho unidade de forma e estilo.

6.3 Requisitos do relatório

A ISSAI 3000/116 estabelece que os relatórios de auditoria operacional devem ser completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados. No TCU, devem-se observar os requisitos de completude, clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade (BRASIL, 2009).

Pode-se considerar que os requisitos estabelecidos nos normativos do TCU estão alinhados à ISSAI 3000. Clareza e concisão estão incluídos no requisito “de fácil leitura”; exatidão está incluída no conceito de convincente, de acordo com o parágrafo 118 da ISSAI 3000; relevância, embora não esteja explicitamente estabelecido como requisito na ISSAI 3000, pode ser incluída no conceito de tempestividade e também já foi considerada na fase de seleção do objeto de auditoria; objetividade está incluída no requisito “equilibrado”.

O significado de cada uma dessas características é apresentado a seguir.

Compleitude – Para ser completo, o relatório de auditoria operacional deve incluir todas as informações e argumentos necessários para abordar os objetivos e as questões de auditoria, e ser suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. (ISSAI 3000/117, 2016). É muito importante que o relatório contenha evidências suficientes e apropriadas para embasar os achados e as conclusões (ISSAI 3200/114, 2016). As relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser verificáveis, bem como expressas de forma clara e completa. O item 6.4 deste manual apresenta sugestão do conteúdo mínimo do relatório de auditoria operacional.

Clareza – Ter clareza significa produzir texto que seja de fácil compreensão para o leitor informado. Devem ser incluídas todas as informações e argumentos necessários para abordar os objetivos e questões de auditoria, de forma suficientemente detalhada para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões (ISSAI 3000/117, 2016).

Deve-se também apresentar os dados de diversas maneiras, incluindo gráficos, diagramas, mapas, fotografias, caixas de texto. Orientações sobre apresentação de dados são encontradas no documento “[Técnicas de Apresentação de Dados](#)” do TCU. É mais provável que um relatório de auditoria aumente seu impacto se for de fácil leitura (ISSAI 3200/119, 2016).

Concisão – Ser conciso significa produzir texto que não seja mais extenso do que o necessário para transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões. Por concisão, deve-se dar preferência a citações indiretas no lugar de longas transcrições de textos originais, resumindo-se as informações que se deseja transmitir. Como padrão indicativo, a parte textual dos relatórios de auditoria operacional, exceto proposta de encaminhamento, não deve exceder cinquenta páginas. A análise de temas muito complexos pode requerer relatórios mais longos, mas relatórios completos e também concisos são mais úteis ao leitor e têm maior probabilidade de serem lidos.

Convicção – Para ser convincente, o relatório de auditoria deve ser logicamente estruturado e apresentar clara relação entre objetivos, questões, critérios, achados, conclusões e recomendações de auditoria. Os achados devem ser apresentados de maneira persuasiva articulando-se as conclusões e propostas de forma que elas decorram logicamente ou analiticamente dos fatos e argumentos apresentados (ISSAI 3000/118, 2016 e ISSAI 3200/115, 2016).

Ser convincente também significa expor os achados e as conclusões com firmeza, evitando expressões que transmitam insegurança e dúvida para o leitor, como "parece que". A informação apresentada deve convencer os leitores sobre a validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e os benefícios decorrentes da implementação das propostas.

O relatório deve ser convincente de modo que as deliberações do Tribunal ganhem apoio dos atores capazes de influenciar na gestão do objeto auditado, sejam implementadas e gerem melhorias de desempenho em benefício da sociedade.

Exatidão – Exatidão exige que as evidências, achados e conclusões sejam corretamente apresentados. A exatidão assegura que o relatado é crível e confiável (ISSAI 3000/118, 2016). Também deve ser baseado em fatos e conter, de maneira clara, as fontes, métodos e pressupostos (ISSAI 3200/115, 2016). Uma imprecisão no relatório pode lançar dúvida sobre a validade de todo o trabalho e desviar a atenção de pontos importantes. Exatidão também significa que sejam descritos corretamente o escopo e a metodologia, bem como apresentados os achados e conclusões de forma consistente com o escopo da auditoria. Além disso, o relatório deve informar sobre a qualidade dos dados e o grau de precisão das estimativas, de modo que fiquem claras as limitações encontradas e as inconsistências observadas.

Relevância – expor apenas o que tem importância, considerando os objetivos da auditoria, e que possa agregar valor. Devem-se evitar longos trechos descritivos que não acrescentam informação necessária à fundamentação dos argumentos. Os relatos não precisam incluir todas as situações encontradas, cujo registro fica preservado nos papéis de trabalho.

Tempestividade – Para agregar valor, o relatório deve fornecer informações relevantes e a tempo de responder às necessidades dos usuários previstos (ISSAI 3200/117, 2016). O relatório de auditoria deve ser emitido no prazo previsto, sem comprometer a qualidade, e conter informação atualizada para que possa subsidiar órgãos auditados, poder legislativo, formuladores de políticas e demais atores interessados, no aperfeiçoamento de suas atividades. O descumprimento de prazos prejudica a supervisão da auditoria, a participação dos auditados e o encaminhamento processual.

Objetividade – Significa que o relatório deve ser imparcial, equilibrado e neutro, em termos de conteúdo e tom. As auditorias devem dar uma visão equilibrada do tema, apresentando não apenas deficiências, mas também, quando for o caso, achados positivos e boas práticas. De modo geral, os achados devem ser formulados de modo construtivo e equilibrado (TCE, 2017). O auditor deve estar atento ao risco de exagero e ênfase excessiva no desempenho deficiente (ISSAI 3000/121, 2016).

Durante a condução da auditoria, há alguns aspectos da objetividade que podem se refletir no relatório. Por exemplo: a estratégia metodológica definida para a auditoria deve assegurar que a seleção dos fatos investigados e apresentados no relatório não seja enviesada; os fatos devem ser registrados de acordo com a sua relevância para o escopo da auditoria. Fatos relevantes não devem ser excluídos, nem pequenas falhas devem ser exageradas; a apresentação de fragilidades e achados críticos deve ocorrer de modo que induza a correção, bem como aperfeiçoe sistemas e diretrizes internas. Explicações, principalmente do auditado, devem ser buscadas e analisadas criticamente (ISSAI 3200/124, 2016).

O quadro 7 apresenta algumas sugestões para que o relatório seja escrito de acordo com os requisitos apresentados acima.

Quadro 7 – sugestões para a escrita do relatório

- Apresente evidências e articule argumentos de forma lógica.
- Crie coesão textual por meio do sequenciamento lógico das ideias e do uso de conectivos adequados.
- Apresente fatos de forma precisa.
- Distinga fatos de opiniões.
- Use linguagem isenta de qualquer conotação tendenciosa ou ambígua.
- Prefira usar a ordem direta (sujeito, verbo, objeto e complementos), evitando orações intercaladas, parêntesis e travessões.
- Use linguagem impessoal.
- Complemente o texto com figuras, fotografias, gráficos, diagramas, mapas, caixas de texto e tabelas.
- Dê exemplos.
- Use frases curtas.
- Defina termos técnicos.
- Evite o uso de sinônimos para designar as mesmas coisas. Diferentemente de um texto literário, no relatório devem-se usar os mesmos termos do início ao fim.
- Evite abreviaturas e jargões.

- Defina o significado das siglas na lista correspondente e use o nome por extenso na primeira vez em que aparecerem no texto.
- Evite termos eruditos e expressões em outros idiomas.

6.4 Componentes do relatório

O relatório de auditoria divide-se em elementos pré-textuais, texto e elementos pós-textuais. Os elementos pré-textuais são: folha de rosto, resumo, lista de siglas, lista de figuras, lista de tabelas e sumário. O texto compõe-se de: introdução; visão geral; capítulos principais; análise dos comentários do gestor; conclusão e proposta de encaminhamento. Os elementos pós-textuais são: apêndices; referências e glossário.

Pode-se usar, no que couber, o disposto no “[Roteiro para a elaboração de relatório de auditoria operacional](#)” e nas “[Orientações para elaboração de documentos técnicos](#)”, que contém orientações de caráter geral sobre técnicas de redação, organização de glossário e de referências bibliográficas.

O texto deve ser dividido em capítulos, e estes, em subtítulos. Os parágrafos do texto devem ser numerados sequencialmente, a partir da introdução, sem desdobramento por número de capítulo. A numeração dos subtítulos é constituída pelo número do capítulo a que pertence, seguido de ponto e do número que lhe foi atribuído na sequência do assunto (ABNT, 2003).

O quadro 8 apresenta a estrutura recomendada para a parte textual do relatório de auditoria operacional

Quadro 8: Estrutura recomendada do relatório

Introdução

- ✓ Identificação simplificada do objeto de auditoria
- ✓ Antecedentes
- ✓ Objetivos e escopo da auditoria
- ✓ Critérios e suas fontes
- ✓ Métodos usados para coleta e análise de dados

Visão geral

- ✓ Objetivos do objeto auditado
- ✓ Histórico
- ✓ Responsáveis
- ✓ Principais produtos
- ✓ Aspectos orçamentários
- ✓ Beneficiários
- ✓ Metas e indicadores de desempenho
- ✓ Sistemas de controle

Primeiro capítulo principal

- ✓ Objetivo do capítulo
- ✓ Contextualização específica para o capítulo
- ✓ Descrição do conteúdo do capítulo

Subtítulo (normalmente, cada achado corresponde a um subtítulo)

- ✓ Parágrafo inicial de impacto, com descrição concisa da situação encontrada
- ✓ Parágrafos seguintes incluindo, de forma narrativa, os seguintes componentes: Critério, Evidências e sua análise, Causas, Efeitos e riscos decorrentes da manutenção da situação encontrada, Boas práticas, Conclusão sobre o item, Propostas específicas sobre o item, Benefícios esperados

Segundo capítulo principal

...

Análise dos comentários dos gestores

Conclusão

Proposta de encaminhamento

Observação: Não é necessário criar títulos para indicar o conteúdo dos parágrafos.

6.4.1 Introdução

A introdução é a parte inicial do texto e deve conter os elementos necessários para situar o tema da auditoria. Compõe-se dos seguintes elementos:

- identificação simplificada do objeto de auditoria. Detalhes são apresentados na visão geral;
- antecedentes, que contemplam as razões que originaram a auditoria, a decisão que a autorizou e a existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto;
- objetivos e escopo da auditoria, nos quais devem ser claramente enunciados os objetivos gerais e específicos e os limites do trabalho;
- critérios usados para concluir sobre o desempenho do objeto auditado. A ISSAI 3000/122 estabelece que o auditor deve identificar, no relatório, os critérios de auditoria e suas fontes. Critérios específicos aplicáveis às questões de auditoria devem ser descritos no capítulo correspondente;
- métodos usados na coleta e na análise dos dados, de forma resumida.

Se necessário, os detalhes metodológicos serão registrados em apêndice. Devem ser mencionadas as limitações impostas ao trabalho associadas à metodologia usada para investigar as questões de auditoria; à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, ou seja, as áreas e os aspectos não analisados.

Opcionalmente, quando for necessário tornar mais clara a lógica do relato, poderá ser acrescentado um parágrafo ao final da introdução que descreva a forma de organização do relatório. Esse parágrafo deve fazer a descrição breve dos temas tratados nos capítulos principais, ressaltando a ligação lógica entre eles.

6.4.2 Visão geral

Na visão geral, descrevem-se as características do objeto de auditoria que são necessárias para a compreensão do relatório, fazendo-se as correlações com os objetivos da auditoria, quando for o caso. Os textos analíticos resultantes da aplicação das técnicas de diagnóstico são fonte de informação importante para a redação deste capítulo. Alguns dos elementos da visão geral podem ser: objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisão, sistemas de controle.

As informações que comporão a visão geral dependem dos objetivos da auditoria. Além disso, por concisão, é possível apresentar informações específicas nos capítulos principais, sem repeti-los na visão geral. Da mesma forma, se necessário, pode-se registrar, em anexo, dados históricos ou outras

informações de contextualização não diretamente relacionadas com o objetivo da auditoria.

6.4.3 Capítulos principais

Os capítulos principais contêm o relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria. Tais capítulos devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante. O mesmo se aplica à apresentação dos achados dentro de cada capítulo, em subtítulos apresentados em ordem decrescente de relevância. Portanto, nem sempre será mantida a ordem proposta no plano de auditoria. Outra forma de organizar o texto é partir dos temas mais gerais para os mais específicos. Essa pode ser a melhor maneira de apresentar assuntos complexos e interligados, cuja compreensão seja facilitada a partir da leitura de achados que introduzam o contexto no qual os demais de inserem.

A estrutura recomendada pretende abranger casos gerais e mais frequentes. O Quadro 8 apresenta a sequência típica de apresentação das informações. Não significa que cada elemento do relato tenha que ser apresentado em apenas um parágrafo ou que todos os elementos tenham que estar presentes. Como já foi anteriormente esclarecido neste manual, dependendo do tipo de questão de auditoria, nem sempre é possível identificar causas ou formular propostas, por exemplo. Além disso, a discussão das evidências pode ser extensa, incluindo a apresentação de gráficos, tabelas e outras ilustrações.

Ponto crucial do relatório é a análise das evidências. As evidências devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. O item 5.4 deste manual tem mais informações sobre evidência de auditoria.

Os subtítulos devem conter as conclusões referentes ao ponto tratado. As conclusões são afirmativas relacionadas com o objetivo da investigação, deduzidas da análise das evidências, em contraste com os critérios.

Em seguida, se for o caso, a equipe deve formular resumidamente a proposta que constará do capítulo "proposta de encaminhamento", sem, no entanto, enunciá-la, necessariamente, de forma idêntica. A proposta pode basear-se em conclusões de mais de um subtítulo. Para evitar sua repetição em vários trechos, a proposta pode ser formulada junto com a conclusão do capítulo.

Por fim, a equipe deve quantificar ou, se não for possível, estimar os benefícios que poderão ser obtidos, caso as propostas sejam implementadas. Também por concisão e caso seja conveniente, a equipe poderá estimar os benefícios esperados ao final do capítulo ou na conclusão do relatório, agrupando propostas que contribuam para a obtenção do mesmo benefício e detalhar a memória de cálculo em apêndice.

6.4.4 Análise dos comentários dos gestores

O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que o relatório final seja emitido (ISSAI 3000/129, 2016). Os comentários da entidade auditada devem ser analisados e registrados em papéis de trabalho, incluindo as razões para eventuais mudanças no relatório de auditoria ou rejeição dos comentários recebidos (ISSAI 3000/130, 2016).

Dessa forma, a unidade técnica deve diligenciar para que os auditados apresentem seus comentários escritos sobre o relatório preliminar, fixando prazo compatível. O relatório preliminar tem todos os elementos do relatório final, exceto o capítulo de análise dos comentários dos gestores. A unidade técnica poderá deixar de incluir a proposta de encaminhamento no relatório preliminar, caso seu

conhecimento pelos gestores coloque em risco o alcance dos objetivos da auditoria.

Os gestores devem ser informados sobre o caráter sigiloso do relatório preliminar. A cópia impressa do relatório a ser encaminhada deve conter marca d'água na diagonal de todas suas páginas com a palavra "SIGILOSO".

Os comentários oferecidos devem ser analisados em instrução na qual a equipe de auditoria avaliará a necessidade de rever pontos do relatório e/ou apresentará argumentos para manter posições discordantes dos gestores.

Quando os auditados fornecerem novas informações ao apresentarem seus comentários, a equipe deverá avaliá-las, segundo os padrões aplicáveis às evidências, antes de incorporá-las ao relatório. Caso as novas informações e argumentos dos auditados sejam importantes para esclarecer pontos do relatório ou sejam suficientes para alterar o entendimento da equipe, as modificações serão feitas nos capítulos principais do relatório, sem necessidade de mencioná-las no capítulo de análise dos comentários dos gestores. Nesse caso, deve constar da análise apenas a informação de que foram feitas alterações no relatório em razão dos comentários dos gestores.

Pode ser necessário revisar os papéis de trabalho da auditoria, após as alterações feitas no relatório em função dos comentários dos gestores.

As informações e argumentos que não forem suficientes para alterar o entendimento da equipe devem ser analisadas individual e detidamente, no capítulo "análise dos comentários dos gestores".

6.4.5 Conclusão

Esse capítulo deve trazer as respostas às questões de auditoria. O auditor deve garantir que os achados de auditoria concluam claramente sobre os objetivos e/ou as questões de auditoria, ou explicar porque isso não foi possível (ISSAI 3000/124, 2016). As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. Devem destacar os pontos mais importantes da auditoria e as principais propostas de deliberações.

Conclusões são afirmações sintéticas e, como tal, inevitavelmente omitem ou simplificam algumas das informações registradas no corpo do relatório (NAO, 2000-).

A conclusão deve destacar de forma equilibrada os pontos fortes do objeto de auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados quantificando-os, sempre que possível, em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria. Devem ser relatadas as dificuldades enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades.

6.4.6 Proposta de encaminhamento

As propostas de encaminhamento são deliberações (recomendações ou determinações) que a equipe de auditoria demonstra serem necessárias e que contribuirão para sanar deficiências identificadas pela auditoria. Essas propostas devem ser construtivas e capazes de contribuir significativamente para sanar as deficiências ou problemas identificados pela auditoria (ISSAI 3000/126, 2016).

É importante garantir que as deliberações sejam exequíveis, agreguem valor e tenham relação com os objetivos da auditoria. Também deve-se considerar o impacto gerado para implementá-las, em termos dos recursos necessários (pessoal, orçamento, etc.) e possíveis efeitos negativos advindos dessa implementação.

As deliberações devem ter correspondência clara com os achados e tratar as causas dos problemas. A causa pode estar fora do controle do auditado. Nesse caso, a proposta pode ser direcionada para outro órgão/entidade, hipótese na qual se recomenda que ela seja discutida com os interessados. Propostas devem ser formuladas focando "o quê" deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não o "como", embora circunstâncias possam surgir que demandem a formulação de propostas específicas, como aperfeiçoamento ou correção de regulamentos. Nos capítulos principais, a equipe pode mencionar possíveis medidas que podem ser adotadas pelos gestores, com base, por exemplo, em boas práticas.

As propostas subsidiarão a elaboração de plano de ação por parte dos gestores, o monitoramento da implementação das deliberações e a quantificação de seus efeitos. Por essas razões, a equipe deve formular o número estritamente necessário de deliberações.

Não há um número de recomendações e determinações definido. Na elaboração da proposta de encaminhamento, a equipe deverá analisar as deliberações de maior impacto e priorizá-las. É útil usar a regra de Pareto, que diz que 80% das causas são resolvidas com 20% das deliberações. Além disso, as deliberações deverão ser agrupadas por destinatário e por tema. Dessa forma, propostas que tiverem relação entre si, mesmo que tenham sido mencionadas em subtítulos diferentes, ficarão agrupadas, em razão da conexão com um mesmo tema.

O quadro 9 contém algumas sugestões para a elaboração de deliberações em auditoria operacional.

Quadro 9 – Elaboração de deliberações

- | | |
|---|---|
| ✓ | Direcione a deliberação às causas da situação encontrada |
| ✓ | Avalie a exequibilidade da deliberação |
| ✓ | Diga o quê deve ser aperfeiçoado e não como fazê-lo |
| ✓ | Avalie os impactos causados pela implementação das deliberações (positivos e negativos) |
| ✓ | Proponha poucas deliberações |
| ✓ | Pense em como a deliberação será monitorada |
| ✓ | Foque em objetos que não perderão facilmente a existência ou importância ou redija a deliberação de maneira a prever mudanças. Por exemplo, "... que o sistema XXX, ou outro que venha a substituí-lo, disponha de ..." |
| ✓ | Não agrupe várias deliberações em uma só |

Fonte: Orientações para proposição de deliberações – Secex Ambiental; Ribeiro Filho *et al*, 2010.

As propostas deverão indicar entre parênteses os números dos parágrafos nos quais os temas a que se referem são tratados no relatório. Independentemente de menção no relatório, deve ser proposta determinação no sentido de que o auditado elabore e encaminhe ao Tribunal plano de ação. O plano deverá conter cronograma de implementação das medidas que o gestor adotará visando atender às deliberações propostas e corrigir os problemas identificados (BRASIL, 2009). A inclusão de propostas dirigidas a outras unidades técnicas deve ser precedida de negociação entre os titulares (BRASIL, 2009), sob coordenação da Secretaria-Geral de Controle Externo.

6.5 Conclusão

Este capítulo abordou os principais aspectos pertinentes ao relatório de auditoria operacional.

Destacaram-se os requisitos das ISSAI referentes a esta etapa do ciclo de auditoria e os requisitos do TCU com relação ao relatório.

Também foram descritos os componentes de um relatório de auditoria operacional de acordo com as orientações vigentes no Tribunal.

O próximo capítulo tratará do monitoramento, que é a última fase do ciclo de auditoria operacional.

7. MONITORAMENTO

7.1 Introdução

A publicação do relatório de auditoria não é o fim do ciclo da auditoria operacional. Há que se monitorar a implementação das recomendações e o impacto resultante dessa implementação (ISSAI 3200/145, 2016).

Monitoramento é a análise das ações corretivas adotadas pela entidade auditada (ou por outra parte responsável), com base nas deliberações do TCU, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos (ISSAI 3000/137, 2016).

O monitoramento das recomendações tem os seguintes propósitos (ISSAI 3200/147, 2016):

- a) identificar em que medida as entidades auditadas implementaram mudanças em resposta às recomendações da auditoria;
- b) determinar os impactos que podem ser atribuídos à auditoria;
- c) identificar áreas de interesse para monitoramento em próximos trabalhos;
- d) avaliar o desempenho da EFS.

O monitoramento dá uma base para avaliar o desempenho da EFS e pode contribuir para o melhor conhecimento e aprimoramento das práticas de auditoria da EFS. Considerando isso, os relatórios de monitoramento são também uma ferramenta de auto avaliação.

A realização de monitoramentos aumenta a probabilidade de resolução dos problemas de desempenho identificados durante a auditoria, seja pela implementação das deliberações, seja pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor. A expectativa de controle criada pela realização sistemática de monitoramentos contribui para aumentar a efetividade da auditoria.

7.2 Características do monitoramento

De acordo com a ISSAI 3000/136, o auditor deve monitorar achados e recomendações de auditorias anteriores e a EFS deve relatar ao poder legislativo as conclusões e impactos das ações corretivas relevantes.

O monitoramento permite aos gestores e demais partes envolvidas acompanhar o desempenho do objeto auditado, pois atualiza o diagnóstico e oferece informações necessárias para verificar se as ações adotadas têm contribuído para o alcance dos resultados desejados. Além disso, o monitoramento ajuda a identificar as barreiras e dificuldades enfrentadas pelo gestor para solucionar os problemas apontados.

Por meio dos monitoramentos, é possível avaliar a qualidade das auditorias e identificar oportunidades de aperfeiçoamento, de aprendizado e de quantificação de benefícios. Além de subsidiar o processo de seleção de novos objetos de auditoria, as informações apuradas nos monitoramentos são usadas para calcular o percentual de implementação de deliberações e a relação custo/benefício das auditorias, indicadores de efetividade da atuação das entidades de fiscalização superior.

O monitoramento é importante para o desenvolvimento e aprendizado interno da entidade auditada, assim como para a própria EFS (ISSAI 3000/137, 2016).

O monitoramento também tem a função de fornecer feedback das ações da EFS aos poderes legislativo e executivo, às partes interessadas e ao público. Informações confiáveis sobre o grau de implementação das recomendações, o impacto das auditorias e as ações corretivas relevantes adotadas podem ajudar a demonstrar o valor e os benefícios da EFS (ISSAI 3000/138, 2016).

O monitoramento não se restringe à implementação das recomendações, mas concentra-se em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período de tempo razoável (ISSAI 3000/139;140, 2016).

7.3 Sistemática de monitoramento

Logo após a apreciação da auditoria pelo Tribunal, recomenda-se que a unidade técnica do TCU encarregada do monitoramento entre em contato com o gestor do objeto auditado para orientá-lo sobre o monitoramento da auditoria. Se houver interesse, poderá ser agendada reunião, durante a qual a equipe do TCU explicará aos participantes a sistemática de monitoramento e apresentará modelo de plano de ação, a ser entregue no prazo estabelecido pelo Acórdão e de acordo com o disposto na Resolução 265/2014. Sugere-se convidar representantes do órgão de controle interno (sempre que oportuno), do objeto auditado e de demais entidades envolvidas com a implementação das recomendações e determinações.

Se necessário, haverá outras reuniões entre os interessados, especialmente quando a implementação das deliberações for complexa, demandar mais tempo de monitoramento, envolver diversas unidades governamentais ou quando for percebida alguma resistência por parte do auditado.

O plano de ação é um documento apresentado pelo gestor ao TCU que formaliza as ações que serão tomadas para atender as deliberações propostas no sentido de corrigir os problemas identificados durante a auditoria. Envolve, basicamente, um cronograma em que são definidos responsáveis, atividades e prazos para a implementação das deliberações. Esse instrumento norteia o processo de monitoramento e tende a aumentar a sua efetividade.

A elaboração do plano de ação deverá ser realizada pelos gestores e apresentada ao TCU no prazo estipulado pelo Acórdão. É interessante que representantes da equipe de auditoria possam orientar o processo de construção do plano, para que o documento apresentado atenda às necessidades de monitoramento e abranja medidas satisfatórias para solucionar os problemas identificados. Essa interação pode ser viabilizada por meio de reuniões com os gestores. O resultado esperado desse esforço é que o plano de ação seja exequível.

Recomenda-se que o plano de ação inclua campo para registro dos benefícios previstos após a implementação das deliberações. São esses que, em última análise, justificam a realização das auditorias operacionais. Os benefícios devem ser estimados junto aos gestores, ainda durante a auditoria. Podem implicar redução de despesas, aumento de receitas, eliminação de desperdícios, melhoria de desempenho. Também é possível obter benefícios não financeiros, tais como: melhorias organizacionais, aperfeiçoamento de controles internos, benefícios sociais e econômicos, redução do sentimento de impunidade, aumento do sentimento de cidadania.

Cabe ressaltar que os benefícios quantificados à época da auditoria e listados no plano de ação são estimados. Entretanto, o relatório do último monitoramento deve conter os resultados efetivamente atingidos, os benefícios causados pela implementação das deliberações e a forma de mensuração deles. Por exemplo: "a implementação dessa recomendação propiciou economia de R\$ 2 milhões em custos

operacionais". Sempre que possível, os valores apurados, a forma de mensuração e os resultados decorrentes da implementação da deliberação devem ser validados pelo gestor. Possíveis divergências devem ser registradas no relatório de monitoramento.

Dependendo da complexidade das medidas propostas, da dificuldade de articulação entre os órgãos e entidades envolvidos na implementação dessas medidas, dos recursos necessários para realizar o monitoramento, o TCU pode elaborar um plano de monitoramento para verificar a adoção das providências e a evolução do desempenho do objeto auditado.

A partir da análise do plano de ação, o gestor será informado da previsão de monitoramento da auditoria. O cronograma de monitoramento (quantidade, periodicidade, prazo) deverá ser adaptado às particularidades de cada auditoria e definido a partir do teor das deliberações do TCU e das datas estabelecidas no plano de ação. É importante que o monitoramento não demore muito a se iniciar, para que não se perca a expectativa de controle. Também não vale a pena monitorar as atividades por muito tempo, pois, de acordo com a experiência do *Government Accountability Office* (GAO), a maior parte das deliberações é implementada até três anos após a realização da auditoria.

O Quadro 10, a seguir contém modelo de plano de ação a ser enviado ao gestor do objeto auditado. Outros modelos estão disponíveis nos Padrões de monitoramento (BRASIL, 2009b).

Quadro 10 – Modelo de plano de ação

Nome da auditoria:

Nome da(s) entidade(s) auditada(s):

Data:

Deliberação	Ação a ser implementada	Responsável	Prazo	Benefícios esperados
Citar os itens, subitens ou parte dos itens	Indicar as medidas que serão tomadas a fim de dar cumprimento à deliberação	Indicar a pessoa ou o setor responsável pela implementação das ações	Informar a data em que as medidas estarão implantadas	Informar os benefícios esperados com a implementação da recomendação, quantificando, sempre que possível

7.4 Formas de monitoramento

De acordo com a ISSAI 3200/152, o monitoramento pode ser realizado de diferentes formas:

- a) reunião com o gestor, após algum tempo da auditoria, para verificar as ações adotadas para melhorar o desempenho e a implementação das recomendações;
- b) envio de solicitação de informações ao auditado para que informe as ações adotadas para solucionar os problemas apresentados no relatório de auditoria. Essa solicitação pode incluir o plano de ação;
- c) telefonemas ou visitas de campo limitadas para coletar informações sobre as ações adotadas pela entidade auditada;
- d) acompanhamento da evolução do tema auditado por meio do legislativo, mídia e outros *stakeholders*, e análise para verificar se os problemas identificados durante a auditoria foram tratados adequadamente;

- e) solicitação às equipes de auditoria financeira ou de conformidade para que colem, como parte de seus procedimentos, informações sobre as ações adotadas pela entidade auditada;
- f) realização de auditoria de monitoramento, que gerará um novo relatório de auditoria.

Os métodos aplicados dependerão das prioridades estabelecidas pela EFS, da importância dos problemas identificados, das ações que serão implementadas e do interesse externo no tema (ISSAI 3200/153, 2016). No TCU, as formas mais usuais de monitoramento são reuniões com o gestor, solicitação de informações e nova auditoria. A definição do método a usar é analisada caso a caso, dependendo, principalmente, do impacto esperado com a implementação das recomendações.

Quando o monitoramento for realizado por meio de auditoria, esta terá as mesmas etapas que a auditoria operacional (planejamento, execução, relatório) e seguirá as orientações estabelecidas nos [Padrões de Monitoramento](#).

O monitoramento realizado por meio de nova auditoria tem algumas características específicas. Preferencialmente, o coordenador do monitoramento será um integrante da equipe que realizou a auditoria, o que tornará mais fácil apreciar se as medidas tomadas pelos gestores são ou não adequadas frente às deliberações. O responsável pelo monitoramento deve entrar em contato com o coordenador da auditoria para obter informações sobre as condições e peculiaridades do trabalho inicial que possam subsidiar a realização do monitoramento.

Durante o planejamento do monitoramento, a equipe lerá o relatório de auditoria, o plano de ação e outros documentos pertinentes. Após a leitura, enviará ao gestor a solicitação de documentos e informações necessários para o monitoramento, fixando prazo condizente com o volume de informações solicitadas.

A unidade técnica responsável pelos monitoramentos avaliará a conveniência de aplicar, no monitoramento final, procedimentos de coleta e análise de dados semelhantes aos usados durante a auditoria. A principal razão para aplicar esses procedimentos é a expectativa de conseguir mensurar benefícios.

7.5 Relatório de monitoramento

O relatório de monitoramento deverá ser documento autônomo, ou seja, deverá conter informações suficientes, de forma que não seja necessária, para o entendimento do tema, a leitura do relatório de auditoria e de outros relatórios de monitoramento. O relatório de monitoramento tem por objetivos: apresentar a situação de implementação das deliberações; demonstrar, analiticamente, o benefício efetivo decorrente dessa implementação; mensurar o custo/benefício da auditoria.

A estrutura e a forma de elaboração do relatório de monitoramento deverão seguir os já mencionados “Padrões de Monitoramento” (BRASIL, 2009b). Sugere-se que a versão preliminar do relatório de monitoramento seja enviada aos gestores para que eles possam agregar comentários e sugestões que julguem pertinentes sobre as constatações da equipe. A análise desses comentários será incorporada ao relatório final.

7.6 Situação das deliberações

Com base nos dados e informações coletados durante o monitoramento, a equipe classificará as deliberações, segundo o grau de implementação, no período verificado, em uma das seguintes categorias (BRASIL, 2009b):

1. implementada - quando o problema apontado pela auditoria e objeto da deliberação proposta foi solucionado por meio de providências incorporadas às atividades regulares do objeto auditado;
2. não implementada;
3. parcialmente implementada - quando o gestor considerou concluídas as providências referentes à implementação da deliberação, sem implementá-la totalmente;
4. em implementação - se há evidências de que existem ações em curso no sentido de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria e que deram origem à deliberação proposta;
5. não aplicável - em razão de mudanças de condição ou superveniência de fatos que tornem inexecutável a implementação da deliberação.

Quando a deliberação for uma determinação, deve-se substituir os termos “implementada” e “em implementação” por “cumprida” e “em cumprimento”. Caso seja fixado prazo pelo TCU para atendimento da deliberação, deve-se registrar se o cumprimento encontra-se em andamento dentro do prazo fixado ou se o prazo já expirou.

A determinação para elaborar plano de ação e as deliberações dirigidas à secretaria do Tribunal não devem constar de quadro-resumo e, portanto, não devem ser consideradas no cálculo do percentual de implementação (ex.: enviar cópias do Acórdão, arquivar os autos, publicar o relatório em documento interno do TCU). O Quadro 11 apresenta exemplo de quadro-resumo que pode ser incluído no relatório de monitoramento.

Quadro 11: Exemplo de quadro-resumo da situação de implementação das deliberações

Situação	1º Monitoramento		2º Monitoramento		3º Monitoramento	
	Itens	%	Itens	%	Itens	%

Implementada/cumprida	9.1.4; 9.1.7; 9.1.12	17	9.1.2; 9.1.4; 9.1.5; 9.1.7; 9.1.12; 9.3	32	9.1.1; 9.1.2; 9.1.3; 9.1.4; 9.1.5; 9.1.7; 9.1.8; 9.1.10; 9.1.11; 9.1.12; 9.2.1, 9.3, 9.4.2; 9.5; 9.6	83
Parcialmente implementada/cumprida	-	0	9.1.1; 9.1.3; 9.1.6; 9.1.8; 9.1.9; 9.1.10; 9.1.11; 9.2.1; 9.2.2; 9.4.1; 9.4.2; 9.5; 9.6	68	9.2.2; 9.1.6; 9.1.9	17
Em implementação	9.1.1; 9.1.2; 9.1.3; 9.1.5; 9.1.9; 9.1.10; 9.1.11; 9.4.1; 9.4.2; 9.5; 9.6; 9.2.2	66	-	0	-	0
Não implementada/não cumprida	9.1.6; 9.3; 9.2.1	17	-	0	-	0
Não aplicável	9.1.8	-		-	9.4.1	-

7.7 Conclusão

O monitoramento é a última fase do ciclo de auditoria operacional. Neste capítulo, foram abordadas as características do monitoramento, sua sistemática, as diferentes formas de monitorar auditorias operacionais, algumas características de um relatório de monitoramento e as possíveis situações das recomendações e determinações propostas.

O próximo capítulo deste manual trate de controle e asseguarção de qualidade em auditoria operacional.

8. CONTROLE E ASSEGURAÇÃO DE QUALIDADE

8.1 Introdução

A maneira como as auditorias operacionais são desenvolvidas e o grau de excelência dos relatórios produzidos podem afetar a imagem do Tribunal. Por essa razão, é importante assegurar que todas as atividades sejam desenvolvidas com padrões elevados de qualidade (NAO, 2006). O controle e a asseguração de qualidade são importantes, ainda, porque possibilitam o contínuo aperfeiçoamento dos trabalhos desenvolvidos, a partir da incorporação de lições aprendidas.

Este capítulo tratará do controle de qualidade aplicado a auditorias operacionais e abordará alguns aspectos da asseguração de qualidade.

8.2 Controle de qualidade e asseguração de qualidade

Inicialmente, é importante definir e diferenciar esses dois conceitos.

Controle de qualidade em auditoria é o conjunto de procedimentos executado ao longo do trabalho como parte integrante do processo de auditoria para garantir que os relatórios de auditoria tenham alta qualidade e satisfaçam as normas e padrões profissionais estabelecidos (BRASIL, 2017).

É um processo contínuo que abrange as atividades de supervisão e orientação da equipe pelo supervisor em todas as fases do ciclo das auditorias operacionais. Envolve a orientação da equipe pelo supervisor sobre a concepção da auditoria, o método de trabalho e a análise de evidências, bem como atividades compartilhadas pelo supervisor e a equipe, como o acompanhamento do cronograma, revisões periódicas dos papéis de trabalho, consultas à opinião de especialistas e painéis de referência.

Asseguração de qualidade é o processo de monitoramento estabelecido na EFS para garantir que as políticas e procedimentos relativos ao sistema de controle de qualidade são relevantes, adequados e funcionam efetivamente na prática (ISSAI 40/6, 2010). Pode ser exercida por meio de revisões internas ou externas dos papéis de trabalho e dos relatórios produzidos, após a conclusão da auditoria.

A asseguração de qualidade é exercida com os seguintes objetivos:

- aperfeiçoar a qualidade dos relatórios de auditoria;
- identificar oportunidades de melhoria na condução de trabalhos futuros e evitar a repetição de deficiências;
- evidenciar boas práticas na execução dos trabalhos que possam ser disseminadas;
- contribuir para o desenvolvimento de competências por meio da identificação de necessidades de treinamento;
- identificar a necessidade de revisão ou de elaboração de documentos técnicos que contenham orientações para a execução das atividades;
- suprir a administração com informações sistemáticas e confiáveis sobre a qualidade dos trabalhos.

A tabela 5 apresenta algumas diferenças entre controle de qualidade e asseguração de qualidade.

Tabela 5 – Controle de qualidade e asseguarção de qualidade

	Controle de Qualidade	Asseguarção de Qualidade
1. O que é?	Envolve as políticas e procedimentos estabelecidos na EFS para garantir que todas as fases da auditoria são conduzidas de acordo com as ISSAIs.	Processo pelo qual a EFS verifica e monitora o sistema de controle de qualidade, incluindo inspeções periódicas nas auditorias realizadas. Essa verificação é feita para garantir que o sistema de controle de qualidade da EFS está funcionando de forma correta e que as auditorias estão sendo conduzidas de acordo com as ISSAIs.
2. Quem faz?	Geralmente exercida pelo supervisor da auditoria.	Pessoa ou equipe não envolvida na auditoria.
3. Quem é responsável?	Garantir a qualidade das auditorias é responsabilidade de todos os funcionários da EFS e de cada integrante da equipe de auditoria.	A pessoa ou equipe designada para a revisão.
4. Quando é feito?	Durante a auditoria.	Normalmente é feita depois do julgamento da auditoria.
5. Qual é a conclusão?	Não há conclusão, há um acompanhamento do trabalho da equipe de auditoria para garantir a qualidade da auditoria e a aderência às ISSAIs.	O(A) revisor(a) independente conclui em que medida a auditoria foi realizada de acordo com as ISSAIs.

Fonte: IDI, Guia para conduzir asseguarção de qualidade, 2018 – *exposure draft*

Além da adoção dos procedimentos de controle, a promoção da qualidade também pode ser executada por meio de iniciativas anteriores às fiscalizações, como a redação de manuais, com o objetivo de orientar a execução dos trabalhos, e a realização de seminários e treinamentos, visando à capacitação das equipes de auditoria para os trabalhos a serem desenvolvidos.

Outra forma efetiva de promover a qualidade das auditorias consiste em criar condições de trabalho que promovam o diálogo, a delegação e a confiança mútua dentro da organização, bem como estimulem o senso de responsabilidade dos auditores.

8.3 Controle de qualidade para as EFS (ISSAI 40)

A ISSAI 40 tem por objetivo auxiliar as EFS a estabelecer e manter um sistema de controle de qualidade que abranja todos os trabalhos da entidade. Para tanto, estabelece os seis elementos apresentados a seguir.

- 1. Responsabilidades da direção pela qualidade na instituição** – A EFS deve estabelecer políticas e procedimentos para promover uma cultura interna que reconheça que a qualidade é essencial na condução de todos os trabalhos. Essas políticas e procedimentos devem ser estabelecidas pelo dirigente máximo da EFS, que detém a responsabilidade final pelo sistema de controle de qualidade.
- 2. Requisitos éticos relevantes** – A EFS deve estabelecer políticas e procedimentos para garantir que seus servidores e as pessoas contratadas para conduzir trabalhos para a EFS cumpram com os requisitos éticos relevantes.

3. **Aceitação e continuidade** – A EFS deve estabelecer políticas e procedimentos para garantir que sejam conduzidos auditorias e outros trabalhos quando a EFS: tenha competência para realizar os trabalhos; cumpra com os requisitos éticos relevantes; considere a integridade da entidade auditada e como tratar os eventuais riscos à qualidade.
4. **Recursos humanos** – A EFS deve estabelecer políticas e procedimentos para dispor de pessoal suficiente com competência, capacidade e compromisso com os princípios éticos para conduzir os trabalhos de acordo com as normas relevantes e aplicáveis e publicar relatórios apropriados às circunstâncias.
5. **Desempenho das auditorias e outros trabalhos** – As políticas e procedimentos estabelecidos no item 4 devem incluir: temas relevantes para promover a consistência na qualidade do trabalho desenvolvido e responsabilidades de supervisão e revisão.
6. **Monitoramento** – A EFS deve estabelecer um processo de monitoramento para garantir que as políticas e procedimentos relativos ao sistema de controle de qualidade são relevantes, adequadas e efetivas. Esse processo deve:
 - a) considerar e avaliar o sistema de controle de qualidade, incluindo revisão de uma amostra de trabalhos concluídos realizados pela EFS;
 - b) atribuir a responsabilidade do processo de monitoramento a uma pessoa ou a um grupo de pessoas com experiência e autoridade para assumir tal atribuição;
 - c) requerer que os revisores sejam independentes (ou seja, não tenham participado da auditoria ou do seu controle de qualidade).

8.3.1 Asseguração de qualidade

O monitoramento é o último componente do sistema de controle de qualidade apresentado na ISSAI 40. Esse monitoramento também é chamado de *asseguração de qualidade*. Tem que abranger todos os seis elementos descritos na ISSAI 40, incluindo o próprio monitoramento (IDI, 2018a).

Os objetivos da *asseguração de qualidade* são verificar:

- a) se o sistema de controle de qualidade foi desenhado corretamente e está sendo implementado de forma efetiva;
- b) se as políticas e procedimentos relativos ao sistema de controle de qualidade estão aderentes às normas e padrões aplicáveis;
- c) se as políticas e procedimentos relativos ao sistema de controle de qualidade estão sendo aplicadas de forma apropriada, levando à elaboração de relatórios de auditoria apropriados e em conformidade com as normas aplicáveis.

Geralmente, os procedimentos de *asseguração de qualidade* incluem a aplicação de *checklists* pelos setores do Tribunal encarregados de analisar a qualidade dos trabalhos após a sua conclusão, bem como a revisão posterior dos relatórios por servidores experientes de outras unidades técnicas, gabinetes de autoridades ou especialistas externos.

8.4 Os papéis dos principais atores envolvidos no controle de qualidade

8.4.1 Supervisor

A atuação do supervisor é essencial para assegurar o alcance dos objetivos da auditoria e para a manutenção da qualidade dos trabalhos, independentemente da competência individual dos auditores.

Cabe ao supervisor orientar e revisar tecnicamente a auditoria. A orientação é atividade proativa e abrange discutir com a equipe o mérito da concepção do trabalho, do projeto de auditoria, das conclusões, das propostas de encaminhamento, bem como encaminhar a viabilização dos recursos necessários à execução da auditoria. O supervisor deve revisar as matrizes de planejamento e de achados, o projeto de auditoria, o relatório e demais papéis de trabalho, considerando a complexidade da auditoria.

A supervisão dos trabalhos deve procurar assegurar que:

- a) os objetivos da auditoria sejam alcançados;
- b) a auditoria seja executada de acordo com as normas internacionais de auditoria e os padrões e normas técnicas adotados pelo TCU;
- c) o projeto de auditoria seja cumprido;
- d) as competências necessárias para a execução da auditoria sejam de domínio da equipe ou que sejam incorporadas mediante requisição ou contratação de serviços;
- e) os membros da equipe tenham compreensão clara e consistente do projeto de auditoria;
- f) os achados e as conclusões da auditoria estejam baseados em informações confiáveis e em evidências válidas, confiáveis, relevantes e suficientes;
- g) as conclusões respondam aos objetivos da auditoria;
- h) os recursos necessários à execução da auditoria estejam disponíveis, como serviços técnicos, equipamento e meios de deslocamento.

8.4.2 Coordenador

Cabe ao coordenador promover discussões com os demais integrantes da equipe de auditoria para a definição do escopo do trabalho, da estratégia metodológica e dos procedimentos e técnicas a usar.

Compete ao coordenador da auditoria, ainda, realizar reuniões periódicas com a equipe para a discussão de problemas surgidos durante o desenvolvimento das atividades e de adaptações necessárias nos papéis de trabalho produzidos; reportar ao supervisor o andamento dos trabalhos e com ele discutir o tratamento a ser dado a eventuais problemas e dificuldades; revisar toda a documentação obtida durante a fiscalização, inclusive as contribuições dos demais integrantes da equipe ao relatório de auditoria; e preparar a versão final do relatório. Além disso, o coordenador deve zelar para que:

- a) os objetivos da auditoria sejam definidos considerando os dados disponíveis sobre o desempenho do objeto auditado;
- b) sejam definidos critérios de auditoria apropriados;
- c) os membros da equipe tenham investigado, documentado e compreendido os aspectos centrais do objeto de auditoria;

- d) os objetivos da auditoria estejam claros para os membros da equipe e para os auditados;
- e) bom ambiente de trabalho seja mantido entre os integrantes da equipe de auditoria e entre a equipe e os auditados;
- f) o uso das diversas técnicas de auditoria siga as prescrições contidas nos documentos técnicos correspondentes;
- g) os prazos estimados sejam cumpridos, devendo propor ao supervisor a alteração do cronograma em caso de necessidade;
- h) os membros da equipe responsabilizem-se pela execução de tarefas condizentes com seus conhecimentos e habilidades;
- i) o projeto de auditoria contenha todas as informações necessárias para a apreciação da proposta de trabalho.

8.5 Ferramentas de controle de qualidade

O controle de qualidade nas auditorias operacionais é realizado com o auxílio de determinadas técnicas e procedimentos rotineiros que facilitam a sua aplicação.

Entretanto, é importante ressaltar que nenhum procedimento de controle de qualidade no nível da auditoria individual pode garantir um relatório de alta qualidade. É igualmente importante que os auditores sejam competentes e motivados. Por isso, mecanismos de controle devem ser complementados por outros tipos de apoio, tais como treinamento em serviço e orientação para a equipe de auditoria (ISSAI 3100/32, 2016).

As principais ferramentas de controle de qualidade são:

- a) *checklists* de qualidade;
- b) cronograma;
- c) matriz de planejamento;
- d) matriz de achados;
- e) painéis de referência;
- f) comentários dos gestores.

O **checklist** é uma lista de verificação da realização de atividades e do cumprimento de padrões de qualidade aplicáveis a atividades, papéis de trabalho e produtos da auditoria. Recomenda-se que o *checklist* seja aplicado concomitantemente à auditoria, para facilitar o trabalho da supervisão, na medida em que permite a verificação do cumprimento pela equipe de auditoria de atividades-chave nas diversas etapas da auditoria. O checklist de qualidade do TCU para Auditoria Operacional está disponível [aqui](#).

O **cronograma** permite que a equipe planeje e organize suas atividades e facilita a alocação de seus membros de acordo com os procedimentos previstos e com o tempo disponível. Deve conter a relação das tarefas a serem executadas, os respectivos responsáveis e o prazo para a sua execução. Após ser acordado entre os membros da equipe, o cronograma deve ser submetido ao supervisor, que deverá utilizá-lo para acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos.

A **matriz de planejamento** registra os objetivos da auditoria, bem como as questões que serão investigadas e quais as possíveis conclusões. Assim, é base para a discussão da concepção do trabalho e para o posterior acompanhamento da execução do projeto de auditoria. Esse instrumento sistematiza e detalha os procedimentos previstos para a execução do trabalho, portanto, auxilia na identificação de falhas e lapsos no planejamento das atividades. Na medida em que organiza os elementos da metodologia em colunas específicas, evidencia se as informações requeridas são suficientes para responder à questão proposta. Permite verificar, ainda, se essas informações podem ser supridas pelas fontes de informação listadas e se estão coerentes com a estratégia metodológica e com os métodos de coleta e de análise de dados definidos. A matriz de planejamento deve ser revisada nos seguintes pontos:

- O problema de auditoria foi devidamente explicitado?
- As questões de auditoria estão claramente formuladas?
- Existe uma relação clara e satisfatória entre as questões de auditoria e o problema a ser investigado?
- A estratégia metodológica escolhida (métodos de coleta e análise de dados) é adequada para responder às questões formuladas?
- As limitações foram identificadas?
- As conclusões esperadas do trabalho de auditoria (“o que a análise vai permitir dizer”) são consistentes com a metodologia proposta e respondem à questão de auditoria?

A **matriz de achados** contribui para o controle de qualidade, na medida em que auxilia na sistematização e análise dos resultados da auditoria. A matriz de achados é importante para a correta elaboração do relatório de auditoria, pois dispõe, de forma estruturada, os achados, suas evidências, causas e efeitos, elementos que compõem os capítulos principais do relatório. É possível verificar, por exemplo, se os achados são suportados por evidências confiáveis e suficientes; se as medidas propostas são adequadas e se incidem sobre as causas dos problemas que se pretende corrigir; e se as questões de auditoria foram respondidas.

A realização de **painéis de referência** é prática importante que possibilita o controle de qualidade nas auditorias operacionais por meio da revisão das matrizes de planejamento e de achados. Tanto a matriz de planejamento quanto a matriz de achados devem ser validadas em painéis de referência. Normalmente, os painéis de referência contam com a participação de outros servidores do Tribunal com conhecimento sobre o tema da auditoria, de membros do gabinete do Ministro-Relator, de representantes do Controle Interno e de especialistas externos. O painel de referência tem por objetivo avaliar a lógica da auditoria e o rigor da metodologia utilizada. Possibilita, ainda, que a equipe seja alertada sobre falhas na concepção e no desenvolvimento dos procedimentos.

De acordo com a ISSAI 3000/129 e 130, o auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar os achados, conclusões e recomendações de auditoria. A análise dos **comentários dos gestores** deve ser registrada em papéis de trabalho.

O encaminhamento da versão preliminar do relatório de auditoria para a apreciação e manifestação dos gestores contribui para a melhoria da qualidade dos trabalhos, pois possibilita o esclarecimento de pontos obscuros, a correção de informações imprecisas ou inconsistentes, e o aperfeiçoamento das medidas propostas.

8.6 Conclusão

Este capítulo apresentou os principais aspectos referentes a controle e asseguração de qualidade presentes na ISSAI 40, além dos papéis e atividades desenvolvidos pelo supervisor e pelo coordenador de auditoria, no que se refere a esses aspectos.

Abordaram-se, ainda, as principais ferramentas de controle de qualidade usadas no TCU em auditorias operacionais.

Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **Informação e Documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito**. NBR 6024. Rio de Janeiro, 2003.

AFROSAI-E. **Performance Audit Handbook**. Disponível em https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/AFROSAI-E-Performance-Audit-Handbook1_00.pdf. Acesso em 22 nov. 2018.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Edições 70: Portugal, 1970.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Design Thinking. Toolkit para Governo**. Disponível em https://portal.tcu.gov.br/design_thinking/index.html. Acesso em 27 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Glossário de Termos do Controle Externo**. Brasília, 2017. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/nat.htm>. Acesso em 20 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Guía para aplicación del método FSD (Fragmentación, Superposición, Duplicación): adaptado para la auditoría coordinada ODS 2017**. Brasília, 2017b.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – Revisão junho 2011**. Brasília, 2011. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/nat.htm>. Acesso em 20 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações para seleção de objetos e ações de controle**. Brasília, 2016. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/selecao-de-objetos-e-acoes-de-controle/>. Acesso em 21 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Padrões de Auditoria de Conformidade**. Brasília, 2009. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-de-conformidade.htm>. Acesso em 22 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Padrões de Monitoramento**. Brasília, 2009b. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-de-conformidade.htm>. Acesso em 22 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Painel de referência em auditorias**. Brasília, 2013. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em 20 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Brasília, 2015. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em 21 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro para Elaboração de Relatórios de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília, 2004. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em 20 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro para monitoramento de auditorias de natureza operacional**. Brasília, 2002. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em 20 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de amostragem para auditorias**. Brasília, 2002b. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em 20 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de entrevista para auditorias**. Brasília, 2010. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em 20 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de grupo focal para auditorias**. Brasília, 2013. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em 20 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de pesquisa para auditorias**. Brasília, 2010b. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em 20 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de observação direta em auditoria**. Brasília, 2010c. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em 20 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Apresentação de Dados**. Brasília, 2001. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em 20 nov. 2018.

COHEN, E.; FRANCO, R. **Avaliação de Projetos Sociais**. Petrópolis: Vozes, 1993.

COLGAN, A.; KENNEDY, L. A.; DOHERTY, N. **A Primer on Implementing Whole of Government Approaches**. Dublin: Centre for Effective Services. Irlanda, 2014

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Case study evaluations**. Washington D.C., 1990.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Fragmentation, Overlap, and Duplication: an evaluation and management guide**. Washington D.C., 2015.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **Government Auditing Standards (Yellow book). 2017 Exposure draft**. Washington D.C., 2017.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Code of Ethics**. (ISSAI 30). Viena, 2016. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm. Acesso em 21 nov. 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Quality Control for SAIs**. (ISSAI 40). Viena, 2010. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm. Acesso em 21 nov. 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Fundamental Principles of Public-Sector Auditing**. (ISSAI 100). Viena, 2013. Disponível em:

http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm. Acesso em: 20 nov. 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Fundamental Principles of Performance Auditing**. (ISSAI 300). Viena, 2013. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm. Acesso em: 20 nov. 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Standards for Performance Auditing**. (ISSAI 3000). Viena, 2016. Disponível em http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm. Acesso em: 20 nov. 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing**. (ISSAI 3100). Viena, 2016. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm. Acesso em: 20 nov. 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Guidelines for the Performance Auditing Process**. (ISSAI 3200). Viena, 2016. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm. Acesso em: 20 nov. 2018.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Intosai journal of government auditing**. *Materiality: at the heart of auditing*. Hemsén, Å. K.; Kilvik, S.; Paulsrud, M. Noruega. Jan., 2018.

INTOSAI DEVELOPMENT INITIATIVE (IDI). **Compliance Audit ISSAI Implementation Handbook. Draft version 0. Exposure draft**. Noruega, 2018. Disponível em: <http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks>. Acesso em: 20 nov. 2018.

INTOSAI DEVELOPMENT INITIATIVE (IDI). **Performance Audit ISSAI Implementation Handbook**. Noruega, 2016. Disponível em: <http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks>. Acesso em: 20 nov. 2018.

LEE, N.; LINGS, I. **Doing business research**. London: Sage, 2008.

MEDEIROS, M. **Princípios de Justiça na Alocação de Recursos em Saúde**. Texto para Discussão nº 687. Brasília: IPEA, 1999.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). **Getting to the heart of the matter: how case studies can help**. London, 1999.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). **Quality matters**. London, 2006.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). **Writing Smart Recommendations**. London, 200-.

PACIFIC ASSOCIATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (PASAI). **Performance Audit Manual**. Nova Zelândia, 2011. Disponível em <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc36c2cd0f68bbacbd24a/1490827021216/PASAI+Performance+Audit+Manual.pdf>. Acesso em 20 nov. 2018.

PATTON, M. Q. **How to use qualitative methods in evaluation**. Newbury Park: Sage, 1987.

POLLITT, C.; GIRRE, X.; LONSDALE, J.; MUL, R.; SUMMA, H.; WAERNESS, M. **Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries**. Oxford University Press. Oxford, 2002.

RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; SILVA, A. J. M.; MULATINHO, C. E. S. **Recomendações em auditoria operacional: uma prospecção de fragilidades, com base na inteligência competitiva**. Rev. Adm. UFSM, Santa Maria, v. 3, n. 2, p. 191-204, mai./ago. 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE). **Manual da auditoria de resultados**. Luxemburgo, 2017. Disponível em https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF. Acesso em 22 nov. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE). **Guidelines on Developing the Audit Objectives**. Luxemburgo, 2013. Disponível em https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_AUDIT_OBJECTIVES/Audit-objectives-Guideline-EN-Oct2013.pdf. Acesso em 22 nov. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE). **Guidelines on Issue Analysis and Drawing Conclusions**. Luxemburgo, 2013b. Disponível em https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_ISSUE_ANALYSIS/IADC-Guideline-EN-Oct2013.pdf. Acesso em 22 nov. 2018.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE). **Guidelines on Risk Assessment in Performance Audits**. Luxemburgo, 2013c. Disponível em https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_RISK_102013/GUIDELINE_RISK_102013_EN.pdf. Acesso em 22 nov. 2018.