

**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**  
**Secretaria-Geral de Controle Externo**  
**Coordenadoria de Fiscalização e Controle**

**MANUAL DE AUDITORIA**  
**DE NATUREZA**  
**OPERACIONAL**

**2000**

## **Tribunal de Contas da União**

**Internet:** <http://www.tcu.gov.br>  
SAFS Lt. 01  
CEP: 70.042-900 - Brasília (DF)

**Secretária-Geral de Controle Externo:**  
Rosângela Paniago Curado Fleury

**Coordenador de Fiscalização e Controle:**  
José Moacir Cardoso da Costa

**Diretor da 2ª Divisão Técnica:**  
Paulo Roberto Pinheiro Dias Pereira

**Analistas de Finanças e Controle Externo - Área de Controle Externo:**

Carlos Alexandre Amorim Rocha  
Carmen Pereira Rêgo Meireles  
Glória Maria Merola da Costa Bastos

**Colaboradores – Projeto de Cooperação TCU/Reino Unido:**

José Carlos Lobo Menezes  
Luiz Akutsu  
Luiz Geraldo Santos Wolmer

657.63	Brasil. Tribunal de Contas da União.
B823M	Manual de Auditoria de Natureza Operacional - Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 114 p.  1. TCU - Manual de auditoria de natureza operacional (2000) I. Título.

**PORTARIA Nº 144 , DE 10 DE JULHO DE 2000.**

Aprova o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União.

**O PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**, no uso de suas atribuições legais e regimentais e tendo em vista o disposto no artigo 35 da Instrução Normativa nº 09, de 16 de fevereiro de 1995, resolve:

Art. 1º Fica aprovado o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União, contendo os procedimentos operacionais e as estratégias metodológicas a serem utilizadas na realização de auditorias de desempenho operacional e avaliações de programa.

Art. 2º Fica revogada a Portaria nº 222, de 28 de abril de 1998.

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

**IRAM SARAIVA**  
Presidente



## APRESENTAÇÃO

A Auditoria de Natureza Operacional é a modalidade de controle que mais se desenvolveu nas últimas décadas e teve um importante papel na modernização das instituições públicas em países como a Grã-Bretanha, os Estados Unidos e o Canadá.

O Tribunal de Contas da União, sempre atento aos avanços técnicos na área de controle, vem promovendo ao longo dos últimos anos um profícuo intercâmbio com entidades de reconhecida competência no campo das auditorias de natureza operacional. Assim é que, em fevereiro de 1995, em parceria com a Fundação Getúlio Vargas, a Universidade americana Virginia Polytechnique Institute e a National Academy of Public Administration dos Estados Unidos, implantou-se o Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos, inaugurando uma nova dimensão na atuação desta Corte, voltada para o desenvolvimento dos métodos necessários à avaliação da efetividade de programas e projetos governamentais.

A primeira versão do Manual de Auditoria de Natureza Operacional, anteriormente denominado Manual de Auditoria de Desempenho, aprovado pela Portaria nº 222, de 28 de abril de 1998, foi resultado desse esforço, procurando integrar e consolidar os principais métodos empregados em avaliação de programa com os conhecimentos e práticas regularmente adotados pelo TCU nos trabalhos de auditoria de desempenho operacional.

Dando continuidade às iniciativas nesse campo, em 1998 teve início o Projeto de Cooperação Técnica entre o TCU e o Reino Unido, com o apoio do Departamento Britânico para o Desenvolvimento Internacional – DFID e a participação da empresa KPMG, contratada pelo DFID para prestar consultoria ao TCU na implementação do Projeto.

Além das atividades de treinamento, o Projeto tem entre seus objetivos o aperfeiçoamento de métodos e técnicas na área de Auditoria de Natureza Operacional, envolvendo a produção de documentos técnicos de auditoria e a revisão do Manual de Auditoria de Natureza Operacional.

Nesse sentido, a versão revisada do Manual é resultado das atividades desenvolvidas no âmbito do referido Projeto de Cooperação Técnica e procurou incorporar os novos conhecimentos adquiridos pelas equipes de auditoria que participam do Projeto.

O TCU pretende com essa iniciativa contribuir efetivamente para a melhoria do desempenho das instituições governamentais e da aplicação de recursos públicos.

**IRAM SARAIVA**  
Presidente

<b>SUMÁRIO</b>	<b>Página</b>
<b>1 DEFINIÇÕES E CONCEITOS</b> . . . . .	15
<b>1.1 Auditoria de desempenho operacional</b> . . . . .	16
<b>1.2 Avaliação de Programa</b> . . . . .	17
<b>1.3 Alcance da auditoria de desempenho operacional e da avaliação de programa</b> . . . . .	19
<b>2 ETAPAS DA AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL</b> . . . . .	21
<b>2.1 Levantamento de Auditoria</b> . . . . .	21
2.1.1 Planejamento do Levantamento de Auditoria . . . . .	22
2.1.2 Análise Preliminar do Objeto da Auditoria . . . . .	23
2.1.3 Coleta de Dados sobre Desempenho . . . . .	25
2.1.4 Especificação dos Critérios de Auditoria . . . . .	26
2.1.5 Preparação do Relatório de Levantamento de Auditoria . . . . .	29
<b>2.2 Execução</b> . . . . .	30
2.2.1 Desenvolvimento dos Trabalhos de Campo . . . . .	31
2.2.2 Teste-Piloto . . . . .	33
2.2.3 Relatório . . . . .	34
<b>3 FERRAMENTAS UTILIZADAS NA ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DA AUDITORIA</b> . . . . .	35
<b>3.1 Modelo de Marco Lógico</b> . . . . .	35
<b>3.2 Modelo de Insumo-Produto</b> . . . . .	38
<b>3.3 Modelo de Condições Ambientais</b> . . . . .	40
<b>4 COMPONENTES DO RELATÓRIO DE LEVANTAMENTO DE AUDITORIA</b> . . . . .	41
<b>4.1 Sumário</b> . . . . .	41
<b>4.2 Resumo</b> . . . . .	41
<b>4.3 Introdução</b> . . . . .	42
<b>4.4 Atividades realizadas na fase de levantamento de auditoria</b> . . . . .	43
<b>4.5 Projeto de Auditoria</b> . . . . .	43

<b>4.6 Comentários do gestor</b> . . . . .	44
<b>4.7 Conclusão</b> . . . . .	44
<b>4.8 Proposta de Encaminhamento</b> . . . . .	45
<b>5 MATRIZ DE PLANEJAMENTO</b> . . . . .	46
<b>5.1 Questões de Auditoria</b> . . . . .	46
<b>5.2 Informações Requeridas</b> . . . . .	52
<b>5.3 Fontes de Informação</b> . . . . .	54
<b>5.4 Estratégias Metodológicas</b> . . . . .	55
5.4.1 Estudo de Caso . . . . .	58
5.4.2 Pesquisa . . . . .	62
5.4.3 Delineamento Experimental . . . . .	65
5.4.4 Delineamentos Quase-Experimentais . . . . .	68
5.4.5 Delineamentos Não-Experimentais . . . . .	71
<b>5.5 Métodos de Coleta de Dados</b> . . . . .	73
<b>5.6 Métodos de Análise de Dados</b> . . . . .	78
<b>5.7 Limitações</b> . . . . .	82
<b>5.8 O Que a Análise Vai Permitir Dizer</b> . . . . .	83
<b>6 COMPONENTES DO RELATÓRIO DE AUDITORIA</b> . . . . .	84
<b>6.1 Sumário</b> . . . . .	84
<b>6.2 Resumo</b> . . . . .	84
<b>6.3 Introdução</b> . . . . .	85
<b>6.4 Capítulos sobre os Temas Principais</b> . . . . .	86
<b>6.5 Comentários do Gestor</b> . . . . .	87
<b>6.6 Conclusão</b> . . . . .	88
<b>6.7 Proposta de Encaminhamento</b> . . . . .	88
<b>6.8 Apêndices</b> . . . . .	89
<b>ANEXO I: ORIENTAÇÃO GERAL PARA A ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DA AUDITORIA</b>	91
<b>1. ORIGEM E ANTECEDENTES</b>	92



<b>1.1. Base Legal</b>	92
<b>1.2. Antecedentes Institucionais</b>	93
<b>2. PLANEJAMENTO</b>	93
<b>2.1. Diretrizes</b>	93
<b>2.2. Prioridades, Objetivos e Metas</b>	94
<b>2.3. Acompanhamento</b>	95
<b>3. POPULAÇÃO-ALVO</b>	95
<b>4. AMBIENTE DE ATUAÇÃO</b>	96
<b>4.1. Contexto Político-Social</b>	96
<b>4.2. Características Sócio-Econômicas</b>	97
<b>5. CARACTERÍSTICAS OPERACIONAIS</b>	97
<b>5.1. Recursos Humanos</b>	97
<b>5.2. Recursos Financeiros</b>	98
<b>5.3. Recursos Físicos</b>	98
<b>5.4. Funcionamento</b>	99
<b>6. DESEMPENHO DOS GESTORES</b>	99
<b>7. LIMITAÇÕES</b>	100
<b>ANEXO II: ESTRUTURA DO MARCO LÓGICO</b>	103
<b>ANEXO III: MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO DE AUDITORIA</b>	105
<b>7 GLOSSÁRIO</b>	107

<b>8 BIBLIOGRAFIA</b>	112
<b>LISTA DE FIGURAS E QUADROS</b>	Página
<b>Figura 1 – Dimensões da Auditoria de Natureza Operacional:</b>	15
<b>Figura 2 – Hierarquia de questões e subquestões:</b>	50
<b>Quadro 1: Exemplo de Critério Aplicável às Auditorias de Sistemas Internos de Avaliação de Desempenho Institucional</b>	28
<b>Quadro 2: Exemplo do Modelo de Marco Lógico para um projeto hipotético de perfuração de poços com água potável em uma zona rural</b>	37
<b>Quadro 3: Exemplo do Modelo de Insumo-Produto para um projeto hipotético de financiamento de atividades de capacitação profissional</b>	39
<b>Quadro 4: Exemplo do Modelo de Condições Ambientais para um projeto hipotético de financiamento de atividades de capacitação profissional</b>	40
<b>Quadro 5: O Problema e as Questões de Auditoria do Projeto de Auditoria da 3ª SECEX sobre o Programa de Levantamento da Plataforma Continental Brasileira - LEPLAC</b>	52
<b>Quadro 6: Principais Critérios de Seleção Empregados em Estudo de Caso</b>	61
<b>Quadro 7: Diagrama do Delineamento Experimental com Pré e Pós-Testes</b>	66
<b>Quadro 8: Diagrama do Delineamento Experimental com Pós-Teste</b>	67
<b>Quadro 9: Diagrama do Delineamento “Grupos Não-Equivalentes com Pré e Pós-Testes”</b>	69
<b>Quadro 10: Diagrama do Delineamento “Séries Temporais com Grupo de Controle”</b>	70
<b>Quadro 11: Diagrama do Delineamento “Séries Temporais sem Grupo de Controle”</b>	70
<b>Quadro 12: Diagrama do Delineamento “Antes-e-Depois”</b>	72

**Quadro 13: Sinopse das Estratégias Metodológicas**

77

**LISTA DE SIGLAS**

ANAO .....	Australian National Audit Office
BID .....	Banco Interamericano de Desenvolvimento
EFS .....	Entidade de Fiscalização Superior
GAO .....	United States General Accounting Office
INCOSAI .....	International Congress of Supreme Audit Institutions
INTOSAI .....	International Organization of Supreme Audit Institutions
NAO .....	National Audit Office
OAG .....	Office of the Auditor-General of Canada
SECEX .....	Secretaria de Controle Externo (Unidade Técnica do TCU)
TCU .....	Tribunal de Contas da União



## **INTRODUÇÃO**

O Manual de Auditoria de Natureza Operacional, na sua segunda edição, procurou incorporar os conhecimentos e as novas técnicas assimiladas nos trabalhos de auditoria a partir de 1998, com a implementação do Projeto de Cooperação Técnica TCU - Reino Unido. Além disso, todo o texto foi revisto e aperfeiçoado em função da experiência acumulada pelas equipes de auditoria nos últimos anos, em especial com a realização de auditorias-piloto no âmbito do referido Projeto. A nova formatação adotada, com a criação de quatro novos capítulos, buscou facilitar a localização dos temas aqui tratados.

O presente Manual está dividido em seis capítulos. O primeiro é dedicado à distinção conceitual entre auditoria de desempenho operacional e avaliação de programa, modalidades de Auditoria de Natureza Operacional.

O segundo capítulo trata das etapas do desenvolvimento dos trabalhos de Auditoria de Natureza Operacional, compreendendo as atividades de planejamento, aqui denominadas de levantamento de auditoria, objeto de um capítulo a parte, e a etapa de execução dos trabalhos, compreendendo os procedimentos analíticos necessários à adequada caracterização dos achados de auditoria, a necessidade de realização de teste-piloto e a estrutura a ser adotada nos relatórios de Auditoria de Natureza Operacional, cujo conteúdo é tratado em separado no capítulo seis.

O levantamento de auditoria mereceu um tratamento abrangente e detalhado neste manual. No capítulo três são apresentados alguns métodos utilizados na análise preliminar do objeto da auditoria, como o modelo de marco lógico, amplamente difundido pelas agências internacionais de desenvolvimento em atuação no Brasil, como o BID e o Banco Mundial. Em seguida, no capítulo quatro, os itens que compõem o relatório de levantamento de auditoria são abordados detalhadamente.

A matriz de planejamento, parte central do relatório de levantamento de auditoria a ser submetido à apreciação do Relator,

é tratada em capítulo específico na nova versão desse Manual. Ao abordarmos a elaboração da matriz de planejamento, instrumento de apoio metodológico desenvolvido pelo GAO, fazemos referência, de forma sucinta, às principais estratégias metodológicas empregadas em trabalhos de Auditoria de Natureza Operacional e aos elementos-chave que devem constar do projeto de auditoria.

Na elaboração deste manual foram consideradas não apenas as melhores experiências internacionais sobre o tema, como também as contribuições de profissionais desta Corte. Contudo, o manual não é suficiente para dotar as equipes de auditoria de todos os conhecimentos necessários à realização dos trabalhos de Auditoria de Natureza Operacional, sendo recomendável, para a sua plena utilização, que os membros dessas equipes cumpram programa de treinamento específico, bem como utilizem o material de apoio disponível sobre os métodos aqui preconizados.

## 1 DEFINIÇÕES E CONCEITOS

A Auditoria de Natureza Operacional consiste na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal.

A Auditoria de Natureza Operacional abrange duas modalidades: a **auditoria de desempenho operacional** e a **avaliação de programa**.

O objetivo da auditoria de desempenho operacional é examinar a ação governamental quanto aos aspectos da **economicidade, eficiência e eficácia**, enquanto a avaliação de programa busca examinar a **efetividade** dos programas e projetos governamentais.

Figura 1 – Dimensões da Auditoria de Natureza Operacional:



## 1.1 AUDITORIA DE DESEMPENHO OPERACIONAL

A auditoria de desempenho operacional está voltada para o exame da ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia e tem como foco principal os seguintes aspectos:

- como os órgãos e entidades públicas adquirem, protegem e utilizam seus recursos;
- as causas de práticas antieconômicas e ineficientes;
- o cumprimento das metas previstas;
- a obediência aos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da gestão.

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

Ao se proceder a uma auditoria de desempenho operacional, podemos utilizar três abordagens, de acordo com o problema e as questões que se pretende examinar: análise da estratégia organizacional, análise da gestão e análise dos procedimentos operacionais.

A primeira abordagem – análise da estratégia organizacional – envolve, basicamente, os seguintes aspectos:

- o cumprimento da missão definida em lei;
- a adequação dos objetivos estratégicos às prioridades de Governo;
- a identificação dos principais produtos, indicadores de desempenho e metas organizacionais;
- a identificação dos pontos fortes e fracos da organização, e das oportunidades e ameaças ao desenvolvimento organizacional;
- a existência de superposição e duplicação de funções.



A segunda abordagem, denominada análise da gestão, abrange as seguintes questões:

- a adequação da estrutura organizacional aos objetivos do órgão ou entidade;
- a existência de sistemas de controle adequados, destinados a monitorar, com base em indicadores de desempenho válidos e confiáveis, aspectos ligados à economicidade, à eficiência e à eficácia;
- o uso adequado dos recursos humanos, instalações e equipamentos voltados para a produção e prestação de bens e serviços na proporção, qualidade e prazos requeridos;
- a extensão do cumprimento das metas previstas pela administração ou legislação pertinente.

A terceira abordagem – análise dos procedimentos operacionais – está voltada para o exame dos processos de trabalho e pode envolver a análise dos seguintes fatores:

- a existência de rotinas e procedimentos de trabalho documentados e atualizados;
- o cumprimento das práticas recomendadas pela legislação para aquisição de bens e serviços;
- a adequação das aquisições no que se refere aos prazos, à quantidade, ao tipo, à qualidade e aos preços;
- a guarda e manutenção dos bens móveis e imóveis.

## **1.2 AVALIAÇÃO DE PROGRAMA**

O objetivo da avaliação de programa é examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais.

Enquanto a auditoria de desempenho operacional verifica, além da eficiência operativa, o grau de cumprimento das metas, comparando metas previstas com metas realizadas, a avaliação de programa busca apurar em que medida as ações implementadas lograram produzir os efeitos pretendidos pela administração.

Segundo o Grupo de Trabalho sobre Avaliação de Programa da International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI, uma avaliação de programa distingue-se de uma auditoria de desempenho operacional porque permite responder a questões não abordadas por essa última (INTOSAI, 1995, p. 2). A avaliação de programa é, via de regra, mais ambiciosa em relação à análise dos objetivos e dos resultados da intervenção governamental. Essa modalidade de Auditoria de Natureza Operacional utiliza estratégias metodológicas raramente empregadas em auditoria de desempenho operacional, tais como, pesquisa, delineamento experimental e delineamentos quase-experimentais.

Um exemplo permite esclarecer o exposto. Uma auditoria de desempenho operacional em um programa de nutrição infantil procurará verificar o alcance das metas propostas, sugerindo, eventualmente, o aumento da eficiência do programa mediante uma seleção mais adequada dos beneficiários e uma melhoria dos sistemas de aquisição, distribuição e oferta de alimentos. Mas nada dirá sobre se essas correções diminuirão a desnutrição. Por outro lado, a avaliação de programa procurará estabelecer em que medida o programa consegue melhorar a situação nutricional da população-alvo – se houve mudanças, a magnitude das mesmas e que segmentos da população-alvo foram afetados.

Entre os aspectos a serem examinados, mediante uma avaliação de programa, destacam-se:

- a sua concepção lógica;
- a adequação e a relevância de seus objetivos, declarados ou não, e a consistência entre esses e as necessidades previamente identificadas;
- a consistência entre as ações desenvolvidas e os objetivos estabelecidos;
- as conseqüências globais para a sociedade;
- os efeitos não incluídos explicitamente nos seus objetivos;
- a relação de causalidade entre efeitos observados e política proposta;

- os fatores inibidores do seu desempenho;
- a qualidade dos efeitos alcançados;
- a existência de outras alternativas de ação, consideradas ou não pela administração, e os respectivos custos envolvidos (análise de custo-efetividade);
- o cumprimento de dispositivos legais aplicáveis à sua natureza, aos seus objetivos e à população-alvo.

No entanto, uma avaliação de programa pode não tratar, necessariamente, de todos os aspectos acima mencionados. A ênfase em um ou outro desses aspectos dependerá das questões específicas que se pretende abordar, desde que o rigor metodológico esteja sempre presente.

### **1.3 ALCANCE DA AUDITORIA DE DESEMPENHO OPERACIONAL E DA AVALIAÇÃO DE PROGRAMA**

A auditoria de desempenho operacional focaliza o processo de gestão, enquanto a avaliação de programa prioriza os efeitos produzidos pela intervenção governamental. No primeiro caso, investiga-se o funcionamento dos programas e projetos e o cumprimento de metas quantificáveis, como, por exemplo, o número de escolas construídas, de vacinas aplicadas, de servidores treinados ou de estradas recuperadas em relação ao previsto nos planos de governo ou na legislação específica. No segundo, deve-se agregar à análise dimensões que permitam à equipe pronunciar-se, por exemplo, sobre a redução da evasão escolar, a erradicação de doenças contagiosas, a qualidade dos serviços prestados pela administração ou a redução dos índices de acidentes no trânsito.

É importante fazer a distinção entre essas duas abordagens, uma vez que o cumprimento de uma meta física ou a disponibilidade de um serviço pode ser uma condição necessária, mas não suficiente para que determinado problema seja efetivamente resolvido ou para que determinada necessidade seja atendida. Muitas vezes, o efeito esperado pode não ocorrer ou ser insignificante.

Além do mais, uma intervenção governamental específica pode provocar efeitos inesperados, tanto negativos, quanto positivos. Nas duas situações, ao proceder a uma avaliação de programa, deve-se buscar identificar **as relações de causa e efeito subjacentes aos fenômenos observados**, procurando identificar os efeitos atribuíveis exclusivamente ao programa ou projeto. Trata-se, portanto, de verificar, valendo-se de uma estratégia metodológica apropriada, em que medida os efeitos observados, intencionais ou não, foram causados por essa intervenção específica.

Embora a auditoria de desempenho operacional e a avaliação de programa possam ser realizadas de maneira independente, as informações produzidas em cada uma delas proporcionam uma análise completa da atuação governamental, tanto em relação aos aspectos operacionais, quanto em relação ao impacto das ações implementadas<sup>1</sup>. Nesse sentido, as duas abordagens da Auditoria de Natureza Operacional podem ser entendidas como complementares.

---

<sup>1</sup> No contexto deste manual, o impacto da ação governamental deve ser entendido como o resultado líquido produzido por um programa ou projeto, ou seja, as modificações verificadas no objeto da ação governamental que podem ser atribuídas única e exclusivamente ao programa ou projeto sob exame.

## 2 ETAPAS DA AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL

Para a realização de auditorias de natureza operacional, devem ser observadas as seguintes etapas:

- Levantamento de Auditoria;
- Execução.

### 2.1 LEVANTAMENTO DE AUDITORIA

As auditorias de natureza operacional devem ser precedidas de um levantamento de auditoria em seu objeto (programa, projeto, atividade, sistema, órgão ou entidade).

O levantamento de auditoria visa determinar se um trabalho proposto é exequível e relevante. Caso esses requisitos sejam atendidos, o levantamento deverá proporcionar uma visão integrada do objeto que será auditado, fornecendo elementos suficientes para que a equipe encarregada opte, **no final do levantamento**, por uma das modalidades de Auditoria de Natureza Operacional: a auditoria de desempenho operacional ou a avaliação de programa. Ademais, baseada nessa visão, a equipe delimitará os objetivos e a extensão da auditoria, bem como a estratégia metodológica a ser utilizada.<sup>2</sup>

O levantamento de auditoria deve conter as seguintes etapas:

- Planejamento do Levantamento de Auditoria;
- Análise Preliminar do Objeto da Auditoria;
- Coleta de Dados sobre Desempenho;
- Especificação dos Critérios de Auditoria;
- Preparação do Relatório de Levantamento de Auditoria.

---

<sup>2</sup> Neste manual, os termos “auditoria” e “Auditoria de Natureza Operacional” serão tratados como equivalentes.

### **2.1.1 Planejamento do Levantamento de Auditoria**

No início do trabalho, a equipe deve elaborar um plano de levantamento de auditoria, composto pelos elementos a seguir discriminados:

- tamanho da equipe, período do levantamento e custo estimado;
- programação de visitas;
- estratégia de coleta e análise de dados;
- pauta de temas que serão debatidos com os gestores do objeto da auditoria;
- data para a apresentação do relatório de levantamento de auditoria;
- cronograma de atividades com indicação de responsáveis.

Convém frisar que o êxito do levantamento depende, em boa medida, da cuidadosa organização dos contatos com os gestores do objeto da auditoria. O estabelecimento de boas relações com esses gestores é de suma importância. O contato inicial deve ser por telefone, seguido de uma comunicação escrita, especificando a natureza do trabalho que será realizado.

Na elaboração do plano de levantamento de auditoria, a equipe deve observar, no que couber, as disposições constantes nas demais seções do presente capítulo, as quais tratam da elaboração do projeto de auditoria de desempenho operacional/ avaliação de programa e do desenvolvimento e documentação dos trabalhos de campo.

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 levantamento.

Durante os trabalhos de levantamento, é importante que o coordenador da equipe avalie os prazos estimados inicialmente. Se houver necessidade de readequação desses prazos, o coordenador da equipe deve submeter um novo cronograma de

atividades ao seu superior hierárquico, tendo em vista as informações obtidas até aquele ponto do levantamento. Recomenda-se que essa proposta seja feita logo que a necessidade for identificada, para que providências sejam encaminhadas em tempo hábil. Uma vez acertados, os novos prazos devem ser estritamente observados pela equipe.

### **2.1.2 Análise Preliminar do Objeto da Auditoria**

A análise preliminar do objeto da auditoria visa compreender como esse objeto está estruturado, permitindo que a equipe identifique questões que mereçam ser examinadas mais detalhadamente. Com esse intuito, a equipe deve buscar, acerca do objeto, informações como<sup>3</sup>:

- os objetivos (gerais ou parciais, dependendo da extensão do trabalho);
- as ações desenvolvidas, as metas fixadas, os clientes atendidos, os procedimentos e recursos empregados, os bens e serviços ofertados e os benefícios proporcionados;
- as linhas de subordinação e de assessoramento previstas e sua relação com as atividades desenvolvidas;
- as partes interessadas (reais ou em potencial) e as características do ambiente externo (dinâmico ou estático; previsível ou imprevisível);
- as restrições enfrentadas (imposições legais e limitações impostas pela concorrência, pela tecnologia, pela escassez de recursos ou pela necessidade de cooperar com outras entidades).

---

<sup>3</sup> O **Anexo I** (“Orientação Geral para a Análise Preliminar do Objeto da Auditoria”) contém uma relação mais extensa, ainda que não exaustiva, das informações que devem ser coletadas acerca do objeto da auditoria.

Essas informações podem advir das fontes discriminadas abaixo, entre outras:

- legislação pertinente;
- pronunciamentos feitos e decisões tomadas pelas autoridades competentes;
- missão declarada, planos estratégicos e relatórios de gestão;
- organogramas, diretrizes internas e manuais operacionais;
- sistemas de informações gerenciais;
- entrevistas com os gestores e especialistas;
- relatórios de auditoria do TCU, relatórios de auditoria interna e de avaliação de desempenho institucional;

Compete ao coordenador da equipe se assegurar de que os demais membros da equipe tenham investigado, documentado e compreendido os aspectos centrais do programa, projeto, atividade, sistema, órgão ou entidade auditada.

Os dados coletados podem ser organizados em modelos explicativos para facilitar a síntese e a compreensão do objeto da auditoria. Nesse manual sugerimos alguns modelos analíticos que podem ser empregados:

- Modelo de Marco Lógico;
- Modelo de Insumo-Produto;
- Modelo de Condições Ambientais;

Esses modelos são tratados no capítulo 3. O Modelo de Marco Lógico é de grande poder explicativo, mas a sua aplicação integral pressupõe a existência de um completo sistema de informações gerenciais. Os Modelos de Insumo-Produto e de Condições Ambientais, **empregados em conjunto**, podem proporcionar uma visão mais abrangente do objeto da auditoria.

Outros métodos de análise mencionados no item 5.6, como a análise SWOT, análise RECI e o mapa de produto, podem ser usados tanto na fase de levantamento quanto na execução da



auditoria, dependendo da disponibilidade de tempo e do escopo da auditoria.

### **2.1.3 Coleta de Dados sobre Desempenho**

Os dados sobre desempenho são fundamentais para a avaliação dos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto da auditoria. Embora ocupem uma posição central no levantamento de auditoria, informações sobre desempenho nem sempre estão disponíveis e o seu desenvolvimento pela gerência enfrenta vários problemas:

- a dificuldade de desenvolver indicadores de desempenho a partir de objetivos definidos de forma imprecisa;
- o efeito de fatores externos sobre o desempenho de programas, dificultando a identificação dos resultados diretamente atribuíveis às ações e políticas específicas;
- a dificuldade de mensurar produtos essencialmente não homogêneos e de incorporar a dimensão qualitativa nos indicadores de desempenho;
- a necessidade freqüente de múltiplos indicadores para se obter um quadro da eficiência e da efetividade de um programa; e,
- a subjetividade quase sempre presente nos indicadores qualitativos.

Em função das dificuldades apontadas, ao examinar informações sobre desempenho, a equipe deve apurar o seguinte:

- Os procedimentos de coleta de dados sobre desempenho são suficientes e adequados?
- Os indicadores de desempenho usados são válidos, completos e justificáveis à luz da relação custo-benefício?
- Os indicadores de desempenho são parte integrante do processo de tomada de decisões?

O documento técnico “Indicadores de Desempenho e Mapa de Produto” traz informações detalhadas sobre o emprego dessas técnicas no âmbito dos trabalhos de Auditoria de Natureza Operacional.

As questões acima relacionadas devem servir como base para a delimitação da extensão da auditoria, a qual ater-se-á às questões com maior probabilidade de proporcionar conclusões significativas, respeitado o orçamento preestabelecido.

Compete ao coordenador da equipe, por sua vez, zelar para que os objetivos da auditoria sejam fixados à luz dos dados disponíveis sobre desempenho.

A equipe deve empregar o tempo e o esforço estritamente necessários para concluir se um trabalho proposto deve ou não ser executado. Em geral, isso exige a realização de todas as etapas do levantamento de auditoria. Contudo, é possível que a equipe já possua os elementos exigidos para que seja definida a exeqüibilidade e a relevância de uma auditoria, bem como os seus objetivos, a sua extensão e a estratégia metodológica a ser empregada. Nesse caso, a equipe pode dispensar a presente etapa e partir para a especificação dos critérios de auditoria e a preparação do relatório de levantamento de auditoria.

#### **2.1.4 Especificação dos Critérios de Auditoria**

Os critérios de auditoria são essenciais para todo tipo de auditoria, exceto para as que tratam de questões descritivas<sup>4</sup>. Esses critérios podem ser conceituados como os “...padrões utilizados para determinar se uma dada condição satisfaz ou supera o esperado.” (GAO, 1994b, p. 67)

Os critérios de auditoria são fixados no decorrer do levantamento, ao final do qual devem estar suficientemente precisos

---

<sup>4</sup> Sobre tipos de questões de auditoria, ver item 5.1 deste Manual.

e detalhados, para que possam desempenhar, em relação à auditoria que será executada, os papéis descritos abaixo:

- definição de um arcabouço conceitual básico, facilitando a comunicação entre os membros da equipe, bem como entre essa e, de um lado, os demais integrantes do TCU e, de outro, os gestores do objeto da auditoria;
- delimitação do escopo da auditoria, tornando palpáveis os seus objetivos;
- orientação da coleta de dados, indicando como obter evidências significativas;
- fixação de parâmetros balizadores das conclusões e recomendações da auditoria.

O quadro a seguir exibido ilustra a relação que deve haver entre os critérios de auditoria e os indicadores que lhes dão substância. Naturalmente, os indicadores devem poder ser medidos objetivamente.

### Quadro 1: Exemplo de Critério Aplicável às Auditorias de Sistemas Internos de Avaliação de Desempenho Institucional

**Critério: As avaliações internas de desempenho institucional devem ser parte integrante do processo de tomada de decisões.**

**1º Índice:** As avaliações de desempenho institucional devem ter um formato útil para os tomadores de decisões. Medidas:

- o nível de confiança dos dados sobre desempenho deve ser explicitado;
- os dados sobre desempenho devem ser analisados e sintetizados tendo em vista as necessidades dos usuários finais;
- os dados sobre desempenho devem ter um formato que facilite a identificação de mudanças em tendências, assim como em fatores internos e externos.

**2º Índice:** A consistência e a periodicidade dos relatórios de avaliação de desempenho institucional devem atender às necessidades dos tomadores de decisões. Medidas:

- os usuários finais devem receber cópias dos relatórios em tempo hábil para a tomada de decisões;
- os planos de ação resultantes das decisões tomadas devem ser elaborados tempestivamente;
- os relatórios de avaliação de desempenho devem estar disponíveis sempre que as autoridades competentes se reunirem para tomar decisões acerca do objeto da auditoria.

**3º Índice:** Cada unidade do objeto da auditoria deve, no que couber, manter as demais unidades informadas acerca do seu desempenho. Medidas:

- resumos das decisões tomadas e das ações programadas devem ser incorporados ao plano estratégico geral do objeto da auditoria;
- os dados sobre desempenho devem, no que couber, ser incorporados aos planos de ação;
- os dados sobre desempenho devem estar disponíveis aos sistemas de controle interno e externo.

Fonte: ANAO, 1992, p. 77-8.

Os critérios de auditoria variam conforme os objetivos do trabalho proposto. Os relatórios de auditorias de desempenho já realizadas, no país ou no exterior, podem fornecer indicações valiosas sobre quais critérios podem ser usados em dada situação.

Outras fontes podem ser encontradas na legislação pertinente, nas normas internas do objeto da auditoria, nas informações prestadas pelos gestores e no desempenho observado no passado ou em situações similares. Ademais, como esses critérios balizarão as conclusões da auditoria, os gestores devem ser consultados acerca da sua pertinência.<sup>5</sup>

Compete ao coordenador da equipe zelar para que sejam fixados critérios apropriados para as diversas dimensões do objeto da auditoria.

### **2.1.5 Preparação do Relatório de Levantamento de Auditoria**

No final do levantamento de auditoria, a equipe deve preparar um relatório, que será submetido à aprovação do Relator. O relatório deve sintetizar os dados coletados e as conclusões alcançadas, indicando o tipo de trabalho de auditoria que se pretende realizar. Se a equipe entender que o trabalho inicialmente proposto não é exequível <sup>6</sup>, deverá justificar a sua opinião e apresentar proposta de encaminhamento, com as sugestões que se aplicarem ao caso.

---

<sup>5</sup> Ainda sobre os contatos com os gestores do objeto da auditoria, é oportuno destacar que esses contatos deverão ser regulares, permitindo, entre outras coisas, conferir a exatidão de dados obtidos a partir de outras fontes e apurar a opinião dos gestores acerca das evidências levantadas.

<sup>6</sup> Pode ocorrer, por exemplo, que a auditoria inicialmente proposta fosse uma avaliação de programa. Entretanto, durante o levantamento, constatou-se que o escasso tempo de maturação do programa inviabilizaria um trabalho dessa natureza. A inexistência de dados confiáveis, também pode frustrar a tentativa de avaliar um programa. Em ambos os casos, o mais apropriado seria a realização de uma auditoria operacional.

Na hipótese de ser recomendável a execução da auditoria, a equipe deve propor um projeto de auditoria de desempenho operacional ou de avaliação de programa, conforme a modalidade de Auditoria de Natureza Operacional mais adequada ao objeto do trabalho, como indicado na próxima seção.

Compete ao Coordenador da equipe assegurar que o relatório de levantamento de auditoria contenha todas as informações necessárias à correta e oportuna deliberação por parte das autoridades responsáveis.

Formalmente, os relatórios de levantamento de auditoria devem obedecer à estrutura indicada abaixo:

- sumário;
- resumo;
- introdução;
- atividades realizadas na fase de levantamento de auditoria;
- projeto de auditoria, quando couber;
- comentários do gestor;
- conclusão;
- proposta de encaminhamento;
- apêndices.

No capítulo 4, são detalhados os componentes do Relatório de Levantamento de Auditoria.

## **2.2 EXECUÇÃO**

A etapa seguinte da Auditoria de Natureza Operacional envolve o desenvolvimento dos trabalhos de campo, baseados no projeto de auditoria de desempenho operacional/avaliação de programa e a elaboração do relatório final.

Para garantir o bom andamento dos trabalhos de campo, assim como a qualidade do relatório final, é fundamental que a equipe de auditoria tenha pleno conhecimento das suas responsabilidades e dos objetivos do trabalho. Nesse sentido, o papel do coordenador

da equipe é fundamental na distribuição de tarefas e no acompanhamento dos trabalhos. Portanto, cabe ao coordenador manter com a equipe reuniões periódicas, nas quais são discutidos os problemas surgidos durante os trabalhos de campo e as adaptações suprimíveis necessárias na Matriz de Planejamento.

É importante lembrar que, ao contrário de um projeto de auditoria de conformidade, que segue um padrão razoavelmente estável e consistente, o projeto de auditoria de desempenho operacional/avaliação de programa é específico para cada auditoria, podendo ser revisto e adaptado à medida que se desenvolvem os trabalhos de campo.

Nesse sentido, a Matriz de Planejamento de Auditoria deve ser considerada um instrumento dinâmico, que permite à equipe visualizar o encadeamento lógico do trabalho, podendo ser modificada de maneira a assegurar que os objetivos da auditoria sejam alcançados e que as evidências apropriadas sejam obtidas.

Durante os trabalhos de campo, é importante que o coordenador da equipe avalie os prazos estimados inicialmente. Se houver necessidade de redimensioná-los, em função de mudanças na estratégia proposta, o coordenador da equipe deve submeter, ao seu superior hierárquico, um novo cronograma de atividades. Recomenda-se que essa proposta seja feita logo que a necessidade for identificada, para que as providências sejam encaminhadas em tempo hábil. Uma vez acertados, os novos prazos devem ser estritamente observados pela equipe.

### **2.2.1 Desenvolvimento dos Trabalhos de Campo**

A identificação dos achados de auditoria e dos efeitos correspondentes tem início, muitas vezes, já na fase de planejamento, na seleção das questões que serão investigadas. As evidências identificadas no levantamento de auditoria (achados em potencial) são, então, examinadas mais detalhadamente durante os trabalhos de campo.

Nas **avaliações de programa**, a análise deve concentrar-se na busca de evidências acerca dos efeitos provocados pela

implantação do programa examinado. Nesse sentido, conforme o esquema lógico proposto no item 5.4, a situação constatada após a implantação do programa (condição) deve ser comparada com o impacto esperado (critério).

Outro aspecto fundamental na análise de questões de impacto refere-se à busca de evidências plausíveis que, ao eliminarem interpretações alternativas, assegurem que os efeitos observados foram efetivamente provocados pelo programa (causa).

Nas **auditorias de desempenho operacional**, as evidências coletadas são comparadas com os critérios de auditoria, previamente selecionados e identificados pela equipe. As diferenças observadas constituem os achados de auditoria.

Uma vez caracterizado o achado de auditoria, deve-se proceder à verificação dos efeitos e à identificação das causas do desempenho observado. Em geral, esses procedimentos só são concluídos no 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, quando então a equipe deve chegar a uma decisão final sobre os achados apurados.

O efeito associado a um achado de auditoria, sempre que possível, deve ser mensurado. No caso de, por exemplo, 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. Por outro lado, os efeitos qualitativos também devem ser mencionados, como ausência de controle, decisões inadequadas ou descompromisso com a qualidade do bem ou serviço oferecido. O efeito deve demonstrar a necessidade de ação corretiva e pode ter ocorrido no passado, estar ocorrendo no momento da auditoria ou vir a ocorrer no futuro.

A causa de um achado de auditoria é a base para as recomendações. Caso haja múltiplas causas para um mesmo achado, a equipe deve identificar aquela que, se modificada, pode prevenir situações similares. Deve-se considerar, ainda, a possibilidade de a causa identificada estar fora do controle do auditado, fazendo com que o foco das recomendações transcenda o objeto da auditoria.



As recomendações que visem à melhoria do desempenho administrativo ou operacional são o aspecto mais importante das auditorias de natureza operacional. Conquanto os aperfeiçoamentos requeridos, e não os meios para alcançá-los, constituam o foco das recomendações, convém indicar os aspectos que devem ser examinados pelo gestor na busca de soluções. Portanto, não é suficiente declarar que a gestão de determinado programa requer aperfeiçoamentos, devendo-se indicar alternativas a serem consideradas.

Ao formular recomendações, a equipe deve estimar a economia líquida de recursos decorrente da sua implementação, especificando, dessa maneira, o valor agregado e os benefícios advindos da Auditoria de Natureza Operacional. Essa estimativa reforçará a necessidade de mudança nos procedimentos administrativos ou operacionais. As dificuldades de quantificar os benefícios potenciais variam segundo o tipo de benefício. Entretanto, em muitos casos, os impactos financeiros podem ser estimados com razoável segurança.

### **2.2.2 Teste-Piloto**

Muitas vezes, a complexidade e a falta de informações precisas a respeito do objeto da auditoria podem comprometer o resultado de uma Auditoria de Natureza Operacional. Nesse caso, a equipe deve considerar a conveniência de realizar um teste-piloto que permita checar a estratégia metodológica proposta, as premissas iniciais acerca do funcionamento do objeto auditado e a qualidade e confiabilidade dos dados.

Para obter um quadro representativo, a equipe deve escolher, para a realização do 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 certificar que a estratégia metodológica selecionada oferecerá uma resposta conclusiva à questão de auditoria.

Portanto, a realização do teste-piloto não só se justifica como é altamente recomendável no caso de auditorias de grande complexidade e custos elevados, pois reduz as incertezas e aumenta as chances de que o trabalho desenvolvido alcance o nível de qualidade desejado com o menor custo possível.

### **2.2.3 Relatório**

O relatório de Auditoria de Natureza Operacional é o produto final do trabalho da equipe. Após análise pelas instâncias administrativas competentes deve ser apreciado pelo Relator. Portanto, é fundamental que a equipe dispense à sua preparação o cuidado e o empenho necessários para que o resultado final atinja o padrão de qualidade técnica desejado. Nesse sentido, recomenda-se iniciar cada tópico ou parágrafo do relatório com a idéia principal, para a seguir desenvolvê-la de forma lógica e coerente, evitando-se o uso excessivo de adjetivações e de orações intercaladas, bem como de jargões ou termos técnicos que dificultem a compreensão do texto. Quando o uso de termos técnicos for imprescindível, eles devem ser explicados.

O relatório de Auditoria de Natureza Operacional deve ter a seguinte estrutura:

- sumário;
- resumo;
- introdução;
- capítulos sobre os Temas Principais;
- comentários do Gestor;
- conclusão;
- proposta de encaminhamento;
- apêndices.

No capítulo 6, são detalhados os componentes do Relatório de Auditoria.

### **3 FERRAMENTAS UTILIZADAS NA ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DA AUDITORIA**

#### **3.1 MODELO DE MARCO LÓGICO**

Esse modelo analítico foi criado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID para orientar a formulação, execução, acompanhamento e avaliação de programas ou projetos governamentais submetidos a sua apreciação. Trata-se de um instrumento de planejamento obrigatoriamente adotado por todas as organizações públicas que postulam financiamento junto àquele Banco. O Modelo de Marco Lógico, que segundo o BID oferece inúmeras vantagens sobre outros enfoques menos estruturados (BID, 1997, p. 66-77), também vem sendo utilizado pela Agência Brasileira de Cooperação, órgão do Ministério das Relações Exteriores, na análise de projetos submetidos a sua apreciação.

Por ser um modelo com grande potencial analítico, o seu desenvolvimento pela equipe de auditoria no decorrer da etapa de levantamento, propiciará uma visão abrangente do programa ou projeto sob estudo.

O Modelo de Marco Lógico visa retratar como estão logicamente estruturadas as atividades desenvolvidas por programas ou projetos governamentais. Para isso, é definida a sua hierarquia de responsabilidades, discriminando-se os objetivos de cada nível hierárquico e sua relação com os objetivos do nível imediatamente superior. O Modelo de Marco Lógico facilita a avaliação de desempenho, respondendo questões como:

- os objetivos fixados guardam uma nítida relação com a finalidade última do objeto da auditoria, bem como definem precisamente os bens e serviços que serão ofertados e a clientela que será beneficiada?
- os objetivos de cada nível hierárquico mantêm relações de causalidade plausíveis?

- o impacto (ou benefícios) almejado é claro e mensurável?

Para obter respostas objetivas às questões relacionadas acima, o Modelo de Marco Lógico trata os programas ou projetos como conjuntos estruturados de processos organizacionais que devem atingir tanto objetivos finais, quanto objetivos intermediários. Esses objetivos podem ser estruturados como indicado a seguir:

- atividades: tarefas que devem ser executadas para a geração de bens e serviços;
- produtos: bens e serviços ofertados (metas fixadas);
- objetivos: resultados diretos associados à geração de bens e serviços;
- finalidades: benefícios almejados (impacto da ação governamental).

Essa estrutura representa uma **hierarquia de objetivos**, disposta em ordem crescente. A realização dos objetivos de cada nível é uma condição necessária ao atingimento do nível subsequente. Dispondo-se a hierarquia em ordem decrescente, obtém-se algo semelhante ao mostrado no próximo quadro.

**Quadro 2: Exemplo do Modelo de Marco Lógico para um projeto hipotético de perfuração de poços com água potável em uma zona rural**

**Finalidade: Redução da incidência de enfermidades causadas pelo consumo de água não-potável.**

**Objetivo:** Adoção de práticas higiênicas pela população beneficiada.

**Produtos:**

- extensão do acesso à água potável a 60% da população local.
- melhor capacitação dos servidores da área de saúde.

**Atividades:**

- 1º componente:
  - selecionar locais para a perfuração de poços;
  - mobilizar os trabalhadores do local;
  - perfurar os poços selecionados.
- 2º componente:
  - preparar um programa de capacitação na área de saúde;
  - recrutar servidores da área de saúde;
  - ministrar o programa de capacitação para os servidores recrutados.

Fonte: BID, 199-, p. 16.

Além de hierarquizar os processos organizacionais, os Modelos de Marco Lógico devem:

- definir indicadores práticos, objetivos, mensuráveis e independentes para cada nível, que devem ser expressos em termos quantitativos, qualitativos e temporais;
- indicar as fontes que contêm dados sobre os indicadores (meios de verificação);
- identificar os fatores exógenos (pressupostos) que podem afetar o objeto da auditoria em cada nível, avaliando os riscos existentes e formulando ações alternativas.

A estrutura do Marco Lógico (vide **Anexo II**) corresponde a uma matriz de quatro por quatro, onde as linhas apresentam informações acerca dos objetivos, indicadores, meios de verificação e pressupostos em quatro momentos diferentes da vida de um projeto ou programa governamental.

Caso opte pela presente abordagem, a equipe encarregada do levantamento de auditoria deve apurar se os elementos tratados nos parágrafos anteriores foram contemplados na etapa de planejamento das ações desenvolvidas pelo objeto da auditoria. O modo como essas ações estão logicamente estruturadas pode ser obtido a partir dos relatórios internos de auditoria e de avaliação de desempenho institucional. Contudo, como esses documentos podem estar incompletos ou defasados, é importante que seja obtida a opinião dos gestores acerca da versão da matriz de marco lógico desenvolvida pela equipe.

Caso a equipe de auditoria constate a existência de uma matriz de marco lógico já elaborada para o projeto ou programa, o que deveria acontecer em relação à maioria daqueles atualmente financiados pelo BID, as informações constantes devem ser checadas e atualizadas pela equipe de auditoria com a colaboração dos gestores responsáveis.

Colhidos os dados necessários, a equipe deverá emitir juízo sobre a consistência do sistema de planejamento existente. Convém notar que, quanto maior for essa consistência, melhores serão as chances de êxito das auditorias voltadas para a avaliação da efetividade das ações governamentais (avaliações de programa). Na falta de informações gerenciais precisas, as equipes devem optar pela verificação dos aspectos ligados à economicidade, à eficiência e à eficácia das ações há pouco citadas (auditorias de desempenho operacional).

### **3.2 MODELO DE INSUMO-PRODUTO**

Esse modelo procura exprimir como o objeto da auditoria desenvolve as suas atividades, identificando:

- as informações e os recursos humanos, físicos e

financeiros exigidos (insumos);

- os processos de transformação dos insumos em produtos;
- os bens e serviços ofertados (produtos);
- os benefícios proporcionados (impacto);
- os possíveis indicadores de desempenho;
- a demanda existente para os produtos gerados;
- os benefícios desejados (escala de preferências).

A versão mais simples do presente modelo é ilustrada pelo quadro abaixo, o qual dispõe os quatro primeiros elementos indicados acima.

**Quadro 3: Exemplo do Modelo de Insumo-Produto para um projeto hipotético de financiamento de atividades de capacitação profissional**

INSUMOS	PROCESSOS	PRODUTOS	BENEFÍCIOS
<ul style="list-style-type: none"> <li>● solicitações de financiamento;</li> <li>● recursos usados na apreciação das solicitações.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● promoção do programa;</li> <li>● avaliação das aplicações;</li> <li>● distribuição de fundos;</li> <li>● monitoramento do desempenho.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● quantidade de atividades financiadas;</li> <li>● quantidade de pessoas treinadas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Quantidade de pessoas treinadas que obtiveram emprego ou treinamento adicional ao qual não teriam acesso de outra forma.</li> </ul>

Fonte: ANAO, 1992, p. 58.

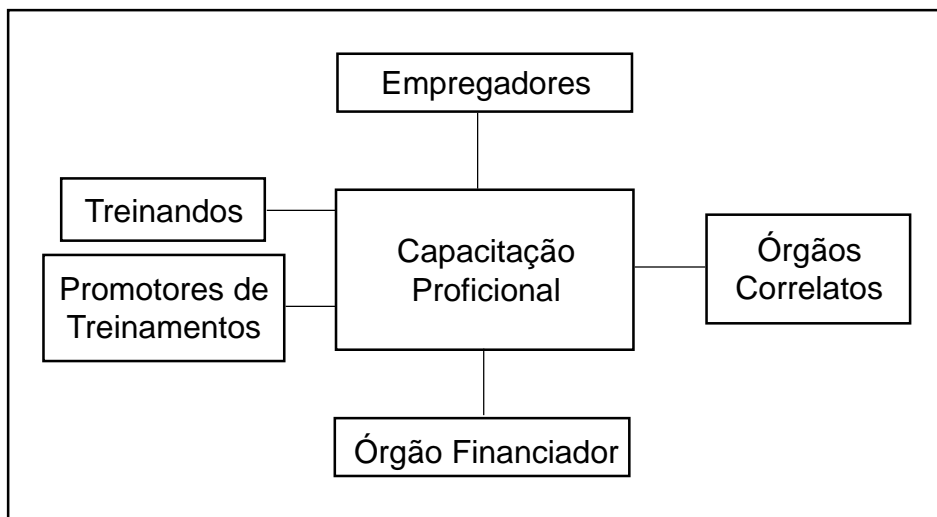
O Modelo de Insumo-Produto facilita os trabalhos de análise acerca dos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e, também, da efetividade do objeto da auditoria. Ademais, a identificação dos principais processos permite que a equipe apure o controle que os gestores têm sobre esses processos.

### 3.3 MODELO DE CONDIÇÕES AMBIENTES

Esse modelo identifica os fatores internos e externos (clientes, fornecedores, competidores, sindicatos, associações profissionais, autoridades diversas, etc.) que influenciam as atividades desenvolvidas pelo objeto da auditoria. O modelo deve exibir as interações e inter-relações existentes entre os vários grupos de interessados, indicando se são ou não estáveis, complexas ou concorrentes.

O diagrama simplificado abaixo ilustra o modelo, identificando as partes envolvidas na consecução de um programa hipotético. Contudo, convém frisar que a equipe deve, além de identificar as partes envolvidas, qualificar as relações existentes entre elas, como indicado no parágrafo anterior.

Quadro 4: Exemplo do Modelo de Condições Ambientais para um projeto hipotético de financiamento de atividades de capacitação profissional



Fonte: ANAO, 1992, p. 59.



## **4 COMPONENTES DO RELATÓRIO DE LEVANTAMENTO DE AUDITORIA**

### **4.1 SUMÁRIO**

Sumário é a enumeração das principais divisões, seções, e outras partes de um documento, na mesma ordem que a matéria nele se sucede (NB 85 da ABNT).

Toda a atenção deve ser dispensada à elaboração do sumário do relatório, o qual deve oferecer ao leitor uma visão geral do conteúdo do relatório, facilitando a localização de assuntos do seu interesse ao indicar as páginas correspondentes. Nesse sentido, sempre que se julgar adequado, deve-se adotar a subdivisão de cada item ou capítulo em subitens específicos.

Cabe mencionar, ainda, que os apêndices contendo glossários, tabelas, gráficos, ilustrações e demais documentos ou informações necessárias à formulação da proposta de trabalho e às conclusões do relatório de levantamento, também devem estar referenciados no sumário.

### **4.2 RESUMO**

O resumo é uma breve descrição dos elementos-chave do relatório, quais sejam: objetivo e escopo do trabalho de auditoria proposto, o problema e as principais questões a serem abordadas, a metodologia a ser empregada e os resultados que se pretende alcançar, em termos de benefícios esperados.

A finalidade do resumo é dar ao leitor uma visão concisa da proposta de trabalho a ser submetida à apreciação do Relator. Trata-se, conseqüentemente, de um texto com as características de um resumo executivo.

### 4.3 INTRODUÇÃO

Na “Introdução”, a equipe deve discorrer sobre os antecedentes e as características do trabalho, assim como sobre as características do objeto da auditoria, quais sejam:

- antecedentes e características do trabalho:
  - ↳ decisão que determinou a realização da auditoria;
  - ↳ motivos da decisão (significância dos valores geridos, impacto das ações empreendidas ou de outros fatores ligados ao desempenho do objeto da auditoria);
  - ↳ deficiências e falhas referentes ao desempenho constantes de contas prestadas ou de fiscalizações realizadas no passado próximo;
  - ↳ equipe de auditoria (relação de seus membros e das unidades nas quais estão lotados) e período de realização;
  - ↳ extensão e estratégia do levantamento e período examinado;
  
- características do objeto da auditoria:
  - ↳ identificação do objeto da auditoria (denominação, natureza jurídica, endereço, código do SIÁFI, quando couber, e rol de responsáveis);
  - ↳ legislação pertinente e diretrizes governamentais aplicáveis;
  - ↳ missão, objetivos estratégicos, estrutura, principais atividades e ambiente no qual está inserido;
  - ↳ principais produtos e indicadores de desempenho existentes;
  - ↳ processo de tomada de decisões e sistemas de controle;
  - ↳ recursos humanos, físicos e financeiros utilizados.

#### 4.4 ATIVIDADES REALIZADAS NA FASE DE LEVANTAMENTO DE AUDITORIA

Nessa seção a equipe deve descrever as atividades de coleta de dados realizadas, os órgãos e instituições visitadas, as pessoas entrevistadas e os especialistas contatados, quando houver.

Também será necessário descrever os métodos empregados na análise das informações coletadas. Nesse manual sugerimos três modelos analíticos: o marco lógico, o modelo de insumo-produto e o modelo de condições ambientes (itens 3.1, 3.2 e 3.3, respectivamente).

Se, em face de deficiências apuradas ao longo do levantamento, a equipe concluir que a auditoria inicialmente proposta não deve ser realizada, deverá justificar a sua opinião e apresentar **proposta de encaminhamento**, com as sugestões que se aplicarem ao caso.

Na hipótese de ser recomendada a realização de Auditoria de Natureza Operacional, a equipe deverá propor um **projeto de auditoria de desempenho operacional** ou **de avaliação de programa**, que integrará o relatório de levantamento.

#### 4.5 PROJETO DE AUDITORIA

Inicialmente, o projeto de auditoria deve conter a descrição do escopo do trabalho de auditoria e os motivos que levaram a equipe a sugerir um determinado tema e enfoque.

Em seguida, devem ser detalhados o problema de auditoria e as questões que serão investigadas, os métodos que serão empregados na coleta e análise dos dados, assim como os meios necessários para implementá-los. Portanto, da mesma forma como se procedeu na etapa de levantamento, devem constar do projeto de auditoria as seguintes informações:

- tamanho da equipe, prazo de execução da auditoria e custo estimado;

- programação de visitas;
- estratégia de coleta e análise de dados;
- data para a apresentação do relatório de auditoria;
- cronograma de atividades com indicação de responsáveis.

É importante mencionar os possíveis critérios de auditoria que orientarão os trabalhos de campo e as análises posteriores. Nesse sentido, questões como a confiabilidade do sistema de controle, a solidez do sistema de informações gerenciais (existência de indicadores de desempenho) e a consistência das linhas de subordinação hierárquica, também devem ser consideradas.

Para facilitar a elaboração conceitual do trabalho e as decisões sobre a estratégia metodológica a ser empregada, a equipe deve utilizar a **Matriz de Planejamento de Auditoria** (vide **Anexo III**). Essa matriz dispõe, linearmente, todos os elementos-chave do planejamento de um trabalho de auditoria. Esses elementos serão tratados separadamente, no capítulo 5, procurando-se contextualizá-los em relação à auditoria de desempenho operacional e à avaliação de programa.

#### **4.6 COMENTÁRIOS DO GESTOR**

A fim de permitir que os gestores possam agregar comentários que julguem pertinentes sobre os problemas identificados pela equipe e sobre a proposta de trabalho apresentada, é recomendável que a equipe lhes encaminhe um resumo dos principais problemas identificados durante o levantamento e as questões que serão investigadas. Os comentários, que podem ser verbais ou por escrito, devem ser analisados e registrados pela equipe nessa seção do relatório de levantamento.

#### **4.7 CONCLUSÃO**

Nessa seção a equipe deve registrar as áreas ou temas que, a partir do trabalho de auditoria, seriam objeto de recomendações específicas. Trata-se, portanto, de apresentar um

resumo dos possíveis resultados a serem alcançados com o trabalho de auditoria proposto.

É importante, também, apresentar os benefícios esperados em termos de economia de recursos e aperfeiçoamento da atuação do objeto da auditoria, a partir da implementação das recomendações. Sempre que for possível, deve-se quantificar tais benefícios.

#### **4.8 PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**

A “Proposta de Encaminhamento” conterà a recomendação acerca da execução do trabalho de auditoria ou, ainda, quando a equipe assim entender, outras recomendações que mereçam ser levadas ao conhecimento do Relator. Dessa forma, o próprio relatório de levantamento de auditoria pode suscitar determinações por parte deste Tribunal.

## **5 MATRIZ DE PLANEJAMENTO**

Trata-se de uma esquematização das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. O propósito da matriz de planejamento é auxiliar na elaboração conceitual do trabalho e na orientação da 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 entre a equipe e os superiores hierárquicos e auxiliando na condução dos trabalhos de campo.

A matriz de planejamento é um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe, à medida que o trabalho de auditoria progride.

Os seguintes elementos compõem a Matriz de Planejamento de Auditoria:

- questões de auditoria;
- informações requeridas;
- fontes de informação;
- estratégias metodológicas;
- métodos de coleta de dados;
- métodos de análise de dados;
- limitações;
- o que a análise vai permitir dizer.

Embora os itens da matriz de planejamento sejam apresentados seqüencialmente, a definição das questões de auditoria e a escolha das estratégias metodológicas apropriadas acontecem simultaneamente, confrontando-se cada questão com as possíveis estratégias metodológicas (vide item 5.4)

### **5.1 QUESTÕES DE AUDITORIA**

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

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 e os limites e dimensões que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

Nesse sentido, a adequada formulação das questões de auditoria é fundamental para o sucesso da auditoria de desempenho operacional ou da avaliação de programa, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão coletados, à forma de coleta que será empregada, às análises que serão efetuadas e às conclusões que serão obtidas.

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

- clareza e especificidade;
- 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 problema de auditoria previamente identificado).

O tipo de questão a ser formulada terá uma relação direta com a natureza da resposta e o tipo de informação que constará do relatório. Nesse sentido, o GAO classifica as questões de auditoria em três tipos<sup>7</sup>:

---

<sup>7</sup> O NAO considera ainda um 4º tipo de questão, as exploratórias, destinadas a explicar eventos específicos, os desvios em relação ao desempenho padrão e as razões de ocorrência de um determinado resultado. São perguntas do tipo “Por que e como tal coisa aconteceu?” Neste manual considerou-se que as perguntas exploratórias estão associadas à perguntas do tipo descritivo ou normativo, já que em ambos os casos o auditor deve investigar as causas do fenômeno descrito ou do desempenho observado, valendo-se dos métodos investigativos apropriados.

**a) Questões descritivas:**

São questões do tipo “Quem? ” “Onde? ” “Quando?” “O quê?”. São formuladas de maneira a fornecer informações relevantes sobre o objeto da auditoria e, em grande parte, devem ser respondidas durante a fase de levantamento de auditoria. Exemplo de questão descritiva: “Como funciona o programa?”.

**b) Questões normativas:**

São aquelas que tratam de comparações entre o desempenho atual e aquele estabelecido em norma, padrão ou meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. Abordam o que deveria ser e usualmente são perguntas do tipo: “O programa tem alcançado as metas previstas?”.

A abordagem metodológica empregada nesses casos é a comparação com critérios previamente identificados e as técnicas de mensuração de desempenho.

**c) Questões avaliativas (ou de impacto, ou de causa-e-efeito):**

Geralmente as questões avaliativas referem-se à efetividade de um programa e vão além das questões descritivas e normativas – “As metas foram atingidas?” “Quantas pessoas foram atendidas pelo programa?” – para focar o que teria ocorrido caso o programa ou a atividade não tivesse sido executada. Em outras palavras, uma questão avaliativa quer saber que diferença, caso tenha havido alguma, 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 de causa-e-efeito ou de impacto: “Os efeitos observados podem ser atribuídos ao programa?”



As questões avaliativas, como veremos, quase sempre requerem estratégias metodológicas bastante complexas, envolvendo modelos experimentais com grupos de controle, análises estatísticas sofisticadas de causa e efeito (regressão) e modelagem (simulação). Esse tipo de estudo pode trazer resultados reveladores, mas, em função do tipo de pesquisa envolvida, são caros e de demorada implementação.

A formulação da questão de auditoria é um processo interativo, o qual depende, fundamentalmente, das informações obtidas na fase de levantamento e daquilo que se quer saber.

Embora não exista um método fácil para se chegar às questões de auditoria, o NAO sugere uma abordagem estruturada para a formulação da questão de auditoria, baseada no método cartesiano de solução de problemas (NAO, 1997, p. 11-5):

**1º passo** - Descreva o “problema”;

Com base nas informações propiciadas pelo levantamento de auditoria, assim como nos critérios definidos e nas condições observadas pela equipe<sup>8</sup>, deve-se especificar o problema que será focado pela auditoria.

Uma vez que na maior parte dos casos as solicitações de auditoria são formuladas de maneira genérica ou muito abrangente, o trabalho da equipe consistirá em definir o escopo e expressar, de forma clara e objetiva, o problema que norteará todo o esforço de concepção e execução da auditoria, usando para isso as informações obtidas na fase de levantamento.

**2º passo** - Explore as questões;

O problema deve ser subdividido em partes que não se sobreponham. Cada parte, por sua vez, poderá ser subdividida em subquestões.

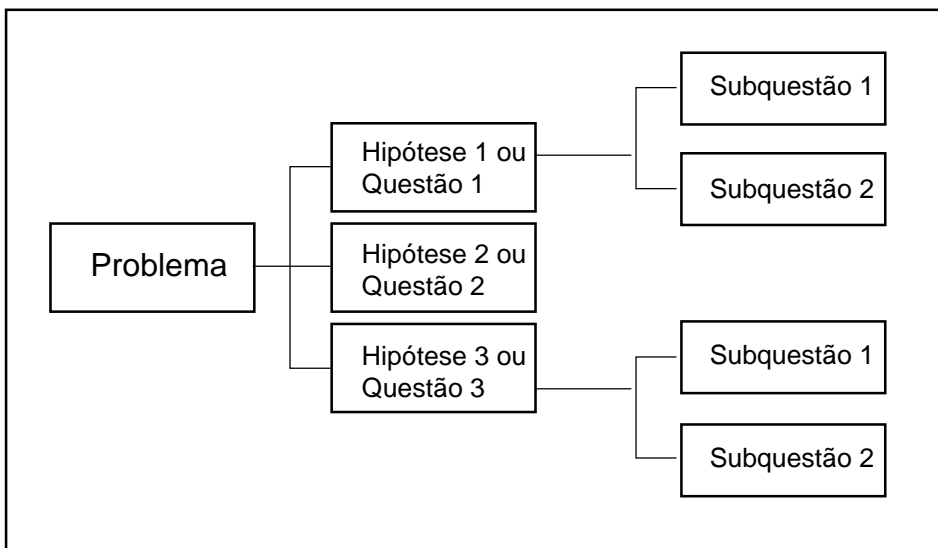
---

<sup>8</sup> Sobre a especificação dos critérios de auditoria ver item 2.1.4. deste Manual.

**3º passo** - Estabeleça hipóteses;

A equipe deve fazer um brainstorm para identificar possíveis hipóteses de solução dos problemas identificados. A seguir, deve-se estabelecer uma hierarquia de hipóteses/questões e subquestões relacionadas a cada um deles, como na figura abaixo:

Figura 2 – Hierarquia de questões e subquestões:



**4º passo** - Teste suas hipóteses;

Identifique as hipóteses/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 pessoal alocado.

**5º passo** - Elimine as questões não essenciais;

Descarte questões desprovidas de potencial para melhorar o desempenho ou que não tenham solução viável. Portanto, 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 que as questões devem ser sucintas e sem ambigüidades.

**6º passo** - Avalie o impacto financeiro da questão;

Sempre que possível deve-se demonstrar o impacto financeiro e o método a ser empregado para garantir economia de recursos.

**7º passo** - Elabore uma proposta de trabalho detalhada;

Além das informações relativas à equipe, ao cronograma e aos custos das atividades a serem desenvolvidas, conforme mencionado no item 4.5, cada questão formulada deve dar origem a uma **matriz de planejamento de auditoria**.

Uma vez definidas, as questões de auditoria formuladas pela equipe serão o ponto de partida de uma auditoria de desempenho operacional ou de uma avaliação de programa e orientarão todo o trabalho de investigação.

Quando as questões abordarem aspectos voltados para a economicidade, eficiência ou eficácia da iniciativa governamental, tratar-se-á de uma auditoria de desempenho operacional, quanto voltadas para o aspecto da efetividade, serão examinadas no contexto de uma avaliação de programa. Nesse sentido, as equipes poderão deparar-se com quatro situações:

- questões ligadas à economicidade, à eficiência e à eficácia: realização de uma auditoria de desempenho operacional;
- questões ligadas à efetividade: realização de uma avaliação de programa;
- questões interdependentes ligadas tanto à efetividade, como à economicidade, à eficiência e a eficácia: realização de uma avaliação de programa;
- questões ligadas tanto à efetividade, como à economicidade, à eficiência e à eficácia, mas autônomas: realização de uma avaliação de programa

ou de uma auditoria de desempenho operacional, conforme a relevância das conclusões que podem ser extraídas de cada modalidade de auditoria.

O próximo quadro ilustra a relação entre **problema e questões de auditoria**.

**Quadro 5: O Problema e as Questões de Auditoria do Projeto de Auditoria da 3ª SECEX sobre o Programa de Levantamento da Plataforma Continental Brasileira - LEPLAC**

**Problema:**

O Brasil, ao assinar a “Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar”, sujeitou-se ao seu cumprimento. Nesse sentido, surgiu a preocupação, por parte dos administradores, de se utilizar técnicas aceitáveis pela comunidade internacional para a efetivação de todo o levantamento geomorfológico no prazo estipulado, tendo em vista a possibilidade de aumento da plataforma continental.

**Questões de Auditoria:**

- 1ª - Com que segurança se pode afirmar que as técnicas utilizadas serão aceitas pelos organismos internacionais?
- 2ª - Até que ponto se pode dizer que a utilização das técnicas adotadas permitirá a conclusão do levantamento no prazo estipulado?

Fonte: 3ª SECEX, 1997, p. 34.

## 5.2 INFORMAÇÕES REQUERIDAS

Após formuladas as questões de auditoria e os seus desdobramentos (as subquestões), será necessário identificar as informações requeridas para respondê-las e suas respectivas fontes.

Para se determinar o tipo de informação que se pretende obter na coleta de dados, os termos-chave empregados na questão de auditoria devem ser definidos e suas dimensões ou variáveis identificadas. 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”, identificando-se as dimensões envolvidas nesse conceito. Pode-se considerar, entre outras variáveis, o número de aprovações por série ou a redução da evasão escolar.

A tarefa de traduzir conceitos abstratos em variáveis mensuráveis, definindo indicadores apropriados, é indispensável para que se possa medir o alcance dos objetivos perseguidos pela administração.

As informações coletadas e usadas para dar suporte aos achados de auditoria de desempenho operacional ou de avaliação de programa são consideradas **evidências** e podem assumir as seguintes formas (ANAO, 1992, p. 110-3):

- física: dados coletados a partir da observação direta, podendo ser representados por fotografias, mapas, gráficos ou outras representações pictográficas;
- oral: declarações geralmente obtidas em entrevistas ou pesquisas com usuários ou beneficiários da iniciativa governamental, bem como com especialistas, gestores ou membros da equipe técnica encarregada;
- documental: dados registrados em papel ou meio magnético (em geral, os mais empregados em trabalhos de auditoria);
- analítica: informações geradas a partir de outras evidências, geralmente envolvendo cálculos, comparações ou sínteses.

É recomendável o uso de mais de um tipo de evidência, de forma a fortalecer as conclusões finais.

As evidências físicas, obtidas a partir da observação de pessoas, eventos ou condições materiais existentes, sempre que constituírem elementos críticos para o alcance dos objetivos da auditoria, devem ser corroboradas. Por esse motivo, as observações diretas devem ser feitas por, no mínimo, dois membros da equipe de auditoria, de preferência acompanhados de representantes do

auditado. Caso a equipe considere necessário, deve-se preparar uma descrição detalhada das condições observadas e solicitar a anuência formal do representante do auditado.

Da mesma forma, as evidências orais, normalmente obtidas em entrevistas, não são provas conclusivas, devendo ser sustentadas por evidências documentais. Nos casos em que as declarações do entrevistado forem críticas para a auditoria e não for possível obter documentação comprobatória, deve-se tentar obter do mesmo a confirmação formal das suas declarações em um resumo ou minuta da entrevista.

A confiabilidade e a relevância da evidência oral são funções da posição, do conhecimento, da especialização e da idoneidade do entrevistado, ou seja, da sua credibilidade. Algumas vezes, a resposta do entrevistado a uma pergunta específica pode revelar ambigüidade, contaminando outros elementos do depoimento e, dessa forma, comprometendo a confiabilidade de todo o seu testemunho.

Em resumo, sempre que possível, os depoimentos e outros registros considerados críticos para a auditoria devem ser corroborados por evidências documentais.

Cabe acrescentar que a confiabilidade das evidências documentais fornecidas pelo sistema de controle do órgão auditado - por exemplo, os demonstrativos contábeis - dependerá do regular funcionamento desse sistema. A relevância da prova documental, por sua vez, deve ser analisada em relação ao objetivo da auditoria. Nesse sentido, por exemplo, a existência de um manual de procedimentos, por si só, não garante que ele esteja sendo empregado pelo auditado.

### **5.3 FONTES DE INFORMAÇÃO**

As fontes de informação podem ser primárias ou secundárias.

As fontes primárias são aquelas nas quais a equipe tem controle sobre a forma de coleta dos dados. Por exemplo, entrevistas

realizadas diretamente com os beneficiários de um programa ou registros e anotações originários de uma visita da equipe às instalações de um projeto.

As fontes secundárias são aquelas coletadas e sistematizadas por outros, como, por exemplo (GAO, 1994a, p. 3.2):

- registros administrativos, em papel ou em meio magnético;
- estudos e pesquisas existentes;
- legislação, normas ou procedimentos;
- documentos oficiais, como memorandos, ofícios, etc.

Os principais problemas ligados à utilização de dados secundários são os seguintes (GAO, 1994a, p. 3.3):

- a forma de coleta pode não ter sido adequada;
- os controles internos podem não ser confiáveis;
- os dados podem ter sofrido manipulação;
- os dados podem não representar as variáveis selecionadas para análise.

## 5.4 ESTRATÉGIAS METODOLÓGICAS

Neste ponto da elaboração do projeto de auditoria de desempenho operacional/avaliação de programa, a equipe de auditoria deve especificar a estratégia metodológica a ser adotada, ou seja, os métodos de investigação requeridos pelas questões ou subquestões formuladas.

É importante considerar que a estratégia metodológica está diretamente relacionada com a qualidade técnica das evidências que podem ser obtidas, o que, por sua vez, influirá na confiabilidade das conclusões do trabalho.

Qualquer que seja a estratégia metodológica a ser adotada, cada questão de auditoria deve ser analisada segundo os quatro elementos que consubstanciam as conclusões ou achados de auditoria: **critério, condição, causa e efeito**.

Nas questões ligadas à economicidade, à eficiência e à eficácia, em geral tratadas no âmbito de uma **auditoria de desempenho operacional**, os elementos citados acima podem ser assim definidos (GAO, 1994a, p. 2.12-2.17):

**a) Critério:** O padrão ou indicador usado para determinar se o programa<sup>9</sup> atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. O critério provê o contexto para se compreender os resultados da auditoria. A equipe, sempre que for possível, deve incluir no projeto de auditoria de desempenho operacional os critérios a serem adotados. Ademais, ao selecionar os critérios, a equipe deve cuidar para que sejam razoáveis, factíveis e adequados à matéria sob exame. Alguns exemplos de critérios:

- objetivos ou metas fixados por lei, por regulamento ou pela administração;
- normas ou padrões estabelecidos;
- opiniões de especialistas;
- desempenho anterior;
- desempenho de instituições similares, nacionais ou estrangeiras.

**b) Condição:** A situação existente, identificada e documentada durante os trabalhos.

**c) Causa:** As razões do mau ou bom desempenho observado.

**d) Efeito:** As reais conseqüências da diferença constatada pela auditoria entre condição e critério.

---

<sup>9</sup> A partir do presente item, os termos “programa” e “objeto da auditoria” serão tratados como equivalentes, indicando programas, projetos, atividades, órgãos e entidades governamentais.



Conseqüentemente, no caso de uma auditoria de desempenho operacional, a definição da estratégia metodológica deve levar em conta os seguintes aspectos:

- comparações entre condição e critério;
- escopo do estudo (ex.: número de pessoas, registros, instalações ou áreas geográficas selecionadas);
- período da observação (ex.: as observações serão coletadas em determinado ponto ou período no tempo ou em várias ocasiões diferentes).

Nas questões ligadas à efetividade, tratadas, portanto, no âmbito de uma **avaliação de programa**, os elementos identificados anteriormente podem ser assim definidos:

- a) Critério:** A natureza ou magnitude do impacto esperado com a implementação do programa.
- b) Condição:** A situação verificada após a implementação do programa e a situação que provavelmente seria verificada sem essa implementação.
- c) Causa:** O programa que está sendo avaliado. A suposição fundamental é que o programa é responsável pelas mudanças observadas. A estratégia metodológica escolhida buscará assegurar, mediante evidências plausíveis, que nenhum outro fator, além do programa, é responsável pelos efeitos constatados. Ou seja, a investigação deve ser planejada de forma a eliminar ou controlar fatores exógenos que podem estar influenciando os resultados observados (eliminação de interpretações alternativas).
- d) Efeito:** As mudanças, positivas ou negativas, nas condições reais que podem ser identificadas e atribuídas ao programa. Trata-se, assim, da **diferença** entre a situação observada após a implementação do programa e a situação que provavelmente seria observada sem essa implementação.

Por conseguinte, no caso de uma avaliação de programa, é quase sempre necessário comparar observações sobre beneficiários ou clientes do programa auditado com observações sobre pessoas não afetadas pelo programa em questão. Naturalmente, o escopo e o período em que serão realizadas as observações também devem ser especificados.

Examinada as questões de auditoria à luz dos elementos definidos acima, a equipe deve decidir sobre a estratégia metodológica mais adequada para responder cada questão. Convém lembrar que cada subquestão deve ser tratada de per si, isto é, para cada subquestão a ser examinada deve-se estabelecer uma estratégia metodológica específica.

As estratégias metodológicas mais utilizadas são:

- Estudo de Caso;
- Pesquisa<sup>10</sup>;
- Delineamento Experimental;
- Delineamentos Quase-Experimentais;
- Delineamentos Não-Experimentais;

#### **5.4.1 Estudo de Caso**

O estudo de caso pode ser empregado tanto em uma auditoria de desempenho operacional, como em uma avaliação de programa. É a estratégia metodológica mais amplamente utilizada pelas EFS com maior tradição em auditorias de desempenho, como o GAO (EFS dos EUA), o OAG (EFS do Canadá), o NAO (EFS do Reino Unido) e o ANAO (EFS da Austrália), além de outras. Nos trabalhos desenvolvidos por essas EFS, os estudos de caso são freqüentemente complementados por outras estratégias metodológicas, como a pesquisa e a utilização de dados existentes.

---

<sup>10</sup> “Survey”, na língua inglesa.

Segundo o GAO:

“Um estudo de caso é um método para conhecer uma **situação complexa**, baseado em uma **compreensão abrangente** da situação, obtida a partir da **ampla descrição e análise** da mesma, considerada como um todo e no seu contexto.” [grifos nossos]<sup>11</sup> (GAO, 1990, p.14)

O primeiro elemento (situação complexa) significa que muitos fatos podem influenciar os acontecimentos e que essas influências podem interagir não-linearmente, tornando impossível isolar os efeitos das variáveis sob estudo.

O segundo (compreensão abrangente) indica que os estudos de caso visam obter uma representação, a mais completa possível, do que está acontecendo e do porquê.

O terceiro (ampla descrição e análise) envolve o emprego de informações ricas e completas, provenientes de várias fontes, particularmente de observações diretas. Ademais, a análise é ampla, comparando dados de diferentes tipos de fontes por meio do método denominado “triangulação” (vide item 5.6).

As principais características do estudo de caso são:

- mais adequado para responder a questões normativas e descritivas;
- uso preferencial da abordagem qualitativa na coleta e análise de dados;
- não-utilização de amostragem probabilística;
- análise concomitante à coleta de dados.

Porém, esse método apresenta algumas limitações, quais sejam:

- não é usado, em geral, para responder a perguntas avaliativas ou de causa-e-efeito;

---

<sup>11</sup> Os grifos indicam os elementos-chave da definição.

- pode ter custo elevado e necessitar de muito tempo para sua implementação;
- não permite generalizações das conclusões alcançadas para todo programa, exceto quando o número de casos ou situações for suficientemente grande e diversificado.

Com base em suas possíveis aplicações, esse método pode ser classificado da seguinte maneira (GAO, 1990, p. 31-52):

- a) Ilustrativo:** objetiva acrescentar exemplos reais e detalhados a outras informações sobre o programa;
- b) Exploratório:** voltado para a geração de hipóteses que serão investigadas posteriormente;
- c) Caso crítico:** examina uma situação especialmente relevante ou serve como um teste-crítico para afirmações feitas acerca do programa;
- d) Implementação de programa:** investiga diferentes experiências de implementação, geralmente de forma normativa.
- e) Efeitos do programa:** examina relações de causalidade, geralmente envolvendo o exame de vários casos e utilizando métodos de análise de dados próprios de estudos de caráter qualitativo (vide item 5.6);
- f) Cumulativo:** reúne descobertas provenientes de vários estudos de caso para responder a uma questão de auditoria, seja descritiva, normativa ou de causa-e-efeito.

A seleção dos casos a serem estudados é um aspecto crítico em estudo de caso. Os critérios de escolha são variados e estão relacionados ao tipo de questão que se pretende responder. Uma vez que o emprego de amostragem probabilística geralmente não é factível, o propósito do estudo deve guiar a escolha dos casos.

Freqüentemente, trabalha-se com um ou poucos casos. Entretanto, quando se pretende tirar conclusões para o programa

como um todo, deve-se trabalhar com um número maior de casos, de forma a refletir a variabilidade operacional do programa. O quadro mostrado a seguir relaciona os principais critérios de seleção de casos.

**Quadro 6: Principais Critérios de Seleção Empregados em Estudo de Caso**

CRITÉRIOS DE SELEÇÃO	QUESTÕES QUE PODEM SER RESPONDIDAS
Conveniência	Na situação selecionada, por facilitar a coleta de dados, o que está acontecendo e por quê?
Finalidade	
Casos extremos	O que está acontecendo nos extremos? O que explica tais diferenças?
Melhores casos	Que circunstâncias são responsáveis pela eficácia do programa?
Piores casos	Por que o programa não está funcionando?
Agrupamento	Como diferentes tipos de programas se comparam entre si?
Caso Representativo	Em situações escolhidas para representar importantes variações, como se comporta o programa e por quê?
Caso Típico	Em uma situação típica, o que está acontecendo e por quê?
Interesse especial	Em uma situação especialmente relevante, o que está acontecendo e por quê?
Probabilidade <sup>(a)</sup>	O que está acontecendo no programa

Fonte: GAO, 1990, p. 23.

Nota: (a) o critério probabilístico escolhe casos aleatoriamente, contudo a estratégia metodológica em questão não tem como objetivo realizar extrapolações estatísticas (i.e., obter valores ou percentuais em torno dos quais se possa definir um intervalo de confiança).

Em estudo de caso, a coleta de informações tem as seguintes características:

- ênfase no aspecto qualitativo da informação, ainda que sejam coletados dados quantitativos;
- utilização de entrevistas não-estruturadas ou estruturada com perguntas abertas e observação direta<sup>12</sup>;
- utilização de múltiplas fontes de dados.

As principais vantagens do estudo de caso podem ser assim resumidas:

- permite uma análise detalhada do programa em exame;
- permite formular hipóteses para serem testadas em estudos de maior amplitude;
- evidencia os aspectos fortes e fracos da operacionalização do programa em exame.

#### **5.4.2 Pesquisa**

Amplamente aplicada em avaliação de programa e em auditoria de desempenho operacional, a pesquisa é uma estratégia metodológica que permite obter informações de caráter quantitativo e qualitativo relacionadas tanto aos aspectos operacionais e gerenciais, como aos resultados esperados.

Essa estratégia é muito empregada nas auditorias de desempenho realizadas pelo GAO, NAO, OAG e outras EFS. Frequentemente, é utilizada em conjunto com estudos de caso como suporte para as análises de caráter qualitativo, típicas dessa última estratégia. Em geral, a sua utilização permite:

- obter informações descritivas de uma população ampla;

---

<sup>12</sup> Sobre modalidades de entrevistas vide o Guia de Técnica de Auditoria “Técnicas de Entrevista para Auditorias”.

- conhecer opiniões e pontos-de-vista dos beneficiários ou dos executores do programa;
- estabelecer relações causais em situações particulares.

Ademais, a pesquisa pode ser utilizada na realização de estudos exploratórios na fase de levantamento de auditoria.

Como método estruturado de coleta de dados, a pesquisa visa generalizar para toda a população informações obtidas a partir de uma amostra.<sup>13</sup> Para garantir essa generalização, a amostra deve refletir as características da população-alvo. Qualquer deficiência do método amostral utilizado deve ser levado em conta na interpretação dos resultados da pesquisa e ser devidamente relatado. Nesse sentido, são consideradas fontes potenciais de erros (GAO, 1994a, p. 3.33):

- erro amostral: se uma amostra é muito pequena, há uma grande chance de que não reflita as características da população da qual foi extraída (métodos estatísticos podem ser utilizados para estimar o tamanho da amostra e, dessa forma, controlar o presente tipo de erro);
- erros não-amostrais: baixa taxa de resposta, erros de mensuração resultantes de instrumentos inadequados ou de entrevistas mal conduzidas ou erros resultantes da ausência, na amostra selecionada, de uma categoria importante de respondentes (esses erros podem introduzir vieses nos resultados da pesquisa).

As vantagens dessa estratégia podem ser assim resumidas:

- obtenção de dados uniformes de uma grande quantidade de elementos pesquisados;
- generalização para a população de achados ou conclusões obtidas a partir de uma amostra;

---

<sup>13</sup> A pesquisa que tem como objeto todos os membros de uma população é denominada censo.

- tratamento de dados disponíveis (registros);
- exame de programas que envolvam muitos órgãos e entidades;
- comparação com programas similares desenvolvidos por outros órgãos ou entidades.

As desvantagens normalmente apontadas são a longa duração das pesquisas e a necessidade de conhecimentos em áreas específicas, como técnicas de amostragem, de elaboração de formulário de coleta de dados e tratamento estatístico de dados, entre outras.

Na realização de uma pesquisa, a coleta uniforme de dados é fundamental para viabilizar o tratamento estatístico das informações coletadas. Por isso, são utilizadas entrevistas estruturadas com perguntas fechadas e respostas previamente elaboradas ou questionários enviados pelo correio. Essas entrevistas podem ser aplicadas face-a-face ou por telefone. O exame de registros administrativos e a observação direta são meios alternativos de coleta de dados.

Em relação ao momento de realização da pesquisa, pode-se ter:

- corte temporal<sup>14</sup>: o levantamento de informações é feito em um único ponto no tempo;
- painel: o levantamento de informações é feito em dois ou mais pontos.

No segundo caso é possível conhecer a dinâmica temporal do programa avaliado e aferir mudanças em fatos, atitudes e opiniões. Também é possível verificar se dois fatores aparentemente relacionados mantêm relações de causa-e-efeito.

---

<sup>14</sup>“Cross-section”, na língua inglesa.



### 5.4.3 Delineamento Experimental

O delineamento experimental é uma estratégia metodológica que visa testar hipóteses. A sua concepção básica corresponde aos experimentos realizados em laboratório, amplamente utilizados nas pesquisas das áreas médica e agrícola.

Essa estratégia é empregada quando se pretende identificar uma relação de causalidade ou, no caso de uma avaliação de programa, quando se deseja verificar a relação causal entre as variáveis do domínio do programa e os efeitos observados. Por exemplo, quando se quer saber se um projeto de qualificação profissional de fato aumenta as chances de inserção no mercado de trabalho aos trabalhadores desempregados.

O delineamento experimental é considerado, portanto, a estratégia mais adequada para responder às questões de impacto ou de causa-e-efeito, pois permite controlar os efeitos não atribuíveis ao programa, identificando, assim, seus resultados líquidos.

Em um delineamento experimental, para verificar se um programa é a causa de determinado efeito, selecionam-se dois grupos de unidades de pesquisa (pessoas, escolas, hospitais, etc.):

- o grupo experimental ou de tratamento, que será exposto ao programa;
- o grupo de controle, que não será exposto.

As diferenças observadas nos resultados obtidos por esses grupos, com algumas qualificações, poderão ser atribuídas à presença do programa.

O procedimento exposto acima, para ser considerado um experimento em sentido estrito, requer que as unidades de pesquisa, em ambos os grupos, sejam selecionadas de forma randômica ou aleatória. Isto é, qualquer unidade deve ter a mesma chance de pertencer a um ou a outro grupo. Isso visa fortalecer o vínculo causal, garantindo que a maioria dos fatores não manipulados pelo programa e que poderiam influenciar os seus resultados está uniformemente

distribuída entre os dois grupos. Dessa forma, apenas os efeitos do programa explicariam as diferenças observadas.

No caso da avaliação de um projeto de qualificação profissional, a seleção randômica faria com que características individuais que podem aumentar ou diminuir a possibilidade de obtenção de um novo emprego fossem uniformemente distribuídas pelos grupos de tratamento e de controle.

Logo, duas características definem os experimento em sentido estrito:

- existência de grupo de controle;
- designação randômica de unidades de pesquisa para os grupos de tratamento e de controle.

Convém notar, ainda, que, a fim de preservar a integridade do experimento, o pesquisador deve se assegurar de que cada grupo manterá a mesma composição ao longo do experimento.

Em relação aos momentos nos quais as variáveis selecionadas são mensuradas, os experimentos podem adotar pré e pós-testes ou apenas pós-testes. Isto é, a mensuração é realizada antes e depois da implementação do programa ou apenas depois. Esquemáticamente, as duas opções correspondem aos diagramas mostrados abaixo.

**Quadro 7: Diagrama do Delineamento Experimental com Pré e Pós-Testes**

GRUPOS	PERÍODOS DE MENSURAÇÃO			
		pré		pós
DE TRATAMENTO	R	O	X	O
DE CONTROLE	R	O		O

Fonte: FITZ-GIBBON & MORRIS, 1987, p. 56.

Notação: R: designação randômica;  
 X: programa ou tratamento;  
 O: teste de mensuração.<sup>15</sup>

### Quadro 8: Diagrama do Delineamento Experimental com Pós-Teste

GRUPOS	PERÍODOS DE MENSURAÇÃO		
			pós
DE TRATAMENTO	R	X	O
DE CONTROLE	R		O

Fonte: FITZ-GIBBON & MORRIS, 1987, p. 57.

Notação: R: designação randômica;

X: programa ou tratamento;

O: teste de mensuração.

A designação randômica para os grupos de tratamento e de controle não se confunde com a técnica de amostragem aleatória. O primeiro procedimento visa fortalecer a inferência causal, assegurando validade interna às interpretações, enquanto o segundo tem como objetivo a generalização dos resultados amostrais para toda a população, assegurando, portanto, validade externa à investigação.

Em que pese ser o delineamento experimental a estratégia mais rigorosa no trato de questões que envolvem inferência causal, admite-se que dificilmente pode ser aplicado por instituições de controle externo, uma vez que a seleção randômica requer que as equipes de auditoria controlem o processo de seleção dos participantes do programa auditado, o que, em geral, é uma prerrogativa de seu gestor. Mesmo assim, essa estratégia deve ser conhecida pelas equipes, pois funciona como uma referência crítica para avaliar a fragilidade potencial das inferências causais apontadas pelas outras estratégias.

<sup>15</sup> Conforme C. T. FITZ-GIBBON & L. L. MORRIS (1987, p. 55), essa notação foi concebida por D. T. Campbell & J. C. Stanley, na obra *Experimental and quasi-experimental designs for research*, de 1966.

#### 5.4.4 Delineamentos Quase-Experimentais

A realização do delineamento experimental envolve dificuldades de ordem tanto prática, tratados no subitem anterior, como ética (ex.: excluir do programa um grupo de beneficiários em potencial para que operem como grupo de controle). Por essa razão, foram desenvolvidas estratégias metodológicas alternativas.

Existem muitas situações em que não é possível recorrer à randomização, mas na qual há grupos de controle disponíveis. Assim, os grupos de comparação são selecionados com base na disponibilidade e na oportunidade. As estratégias utilizadas nesses casos são menos robustas do que os experimentos de campo. Quanto maiores forem as diferenças iniciais entre os grupos de tratamento e de controle, mais ambíguas serão as conclusões alcançadas. Para minimizar esse problema, deve-se selecionar grupos que sejam tão equivalentes quanto possível, ou seja, grupos que possam ser comparados. Para se garantir a equivalência entre os grupos, é essencial aplicar um pré-teste, destinado a verificar as diferenças preexistentes e, dessa forma, permitir a interpretação e o controle dos resultados do estudo.

Os delineamentos quase-experimentais mais citados são:

- grupos não-equivalentes com pré e pós-testes;
- séries temporais com grupo de controle;
- séries temporais sem grupo de controle.

No primeiro caso (**grupos não-equivalentes com pré e pós-testes**), o delineamento tem as mesmas características de um delineamento experimental, exceto pelo fato de que os grupos não são equivalentes, ou seja, os grupos não foram formados por designação randômica. Nesse caso, o pré-teste é essencial para verificar se, inicialmente, os grupos de controle e de tratamento são comparáveis.

A limitação desse modelo é que a seleção dos grupos pressupõe o conhecimento de todas as variáveis relevantes que podem influenciar o resultado do programa, o que, por sua vez, é o

objetivo da investigação. O diagrama para esse delineamento está indicado a seguir.

**Quadro 9: Diagrama do Delineamento “Grupos Não-Equivalentes com Pré e Pós-Testes”**

GRUPOS	PERÍODOS DE MENSURAÇÃO		
	pré		pós
DE TRATAMENTO	O	X	O
DE CONTROLE	O		O

Fonte: FITZ-GIBBON & MORRIS, 1987, p. 58.

Notação: X: programa ou tratamento;

O: teste de mensuração;

Linha Pontilhada: designação não-aleatória dos grupos.

No segundo caso (**séries temporais com grupo de controle**), realiza-se uma série de mensurações antes e depois da implementação do programa. Essa opção é adequada quando se deseja obter uma perspectiva de longo prazo do programa.

Um fator negativo que deve ser considerado é o grande número de mensurações a serem realizadas e, conseqüentemente, o enorme volume de dados a serem analisados. Comparativamente, esse delineamento é considerado mais eficaz que o anterior, por ser capaz de controlar a maior parte das ameaças à validade interna.

Na hipótese de a equipe de auditoria querer comparar dois programas, um dos programas operará como grupo de controle, enquanto que o outro operará como grupo de tratamento. O diagrama desse delineamento consta do quadro a seguir.

**Quadro 10: Diagrama do Delineamento “Séries Temporais com Grupo de Controle”**

GRUPOS	PERÍODOS DE MENSURAÇÃO					
	1	2	3	4	5	6
DE TRATAMENTO	o	o	o	x	o	o
DE CONTROLE	o	o	o		o	o

Fonte: FITZ-GIBBON & MORRIS, 1987, p. 61.

Notação: X: programa ou tratamento;

O: teste de mensuração;

Linha Pontilhada: designação não-aleatória dos grupos.

No terceiro caso (**séries temporais sem grupo de controle**), a mensuração é realizada, em intervalos regulares de tempo, antes e depois da implementação do programa, com o mesmo grupo de unidades de pesquisa. O próximo quadro contém o diagrama do presente delineamento.

**Quadro 11: Diagrama do Delineamento “Séries Temporais sem Grupo de Controle”**

GRUPO	PERÍODOS DE MENSURAÇÃO					
	1	2	3	4	5	6
DE TRATAMENTO	o	o	o	x	o	o

Fonte: FITZ-GIBBON & MORRIS, 1987, p. 58.

Notação: X: programa ou tratamento;

O: teste de mensuração.

Dispondo-se graficamente os dados obtidos, pode-se verificar se o programa, ao ser implementado, provocou qualquer alteração nas tendências observadas, isto é, se teve ou não impacto sobre a população. Nesse caso, a fragilidade do delineamento reside no fato de que não há controle sobre variáveis externas ao programa ou variáveis de contexto, não sendo possível, portanto, isolar os efeitos legitimamente imputáveis ao programa.

Uma variação desse delineamento é a comparação entre os dados do programa (após a implementação), obtidos em intervalos regulares de tempo, e a projeção estatística de dados da situação anterior ao programa. Nesse caso, as mudanças provocadas pelo programa são identificadas como a diferença entre as condições existentes e aquilo que poderia ter ocorrido (projeção de tendência) caso o programa não tivesse sido implementado<sup>16</sup>.

Independentemente da série temporal ter ou não um grupo de controle, as mensurações podem ser realizadas de dois modos diferentes:

- com as mesmas unidades de pesquisa (séries temporais longitudinais);
- com o mesmo tipo de unidades de pesquisa, isto é, a cada mensuração, as unidades de pesquisa podem não ser as mesmas, mas devem possuir as mesmas características (séries temporais de grupos sucessivos).

#### **5.4.5 Delineamentos Não-Experimentais**

Muitas vezes é impossível utilizar até mesmo delineamentos quase-experimentais. Nesse caso, os delineamentos não-experimentais mais comumente empregados são:

- antes-e-depois;
- somente depois com grupo de comparação.

A fragilidade inerente a esses delineamentos é o fato de que não há controle sobre explicações alternativas, ou seja, as mudanças observadas podem ter sido causadas por variáveis não associadas ao programa. Quando a coleta de dados é executada adequadamente, estudos dessa natureza oferecem valiosas informações sobre o programa. Entretanto, apresentam problemas consideráveis quando o objetivo é estabelecer um juízo sobre o

---

<sup>16</sup> Por exemplo, pode-se comparar a projeção de taxas de criminalidade com as taxas existentes após a implantação de um programa de prevenção à criminalidade. (HATRY, 1981, p.30).

programa ou determinar em que medida os resultados obtidos podem ser a ele atribuídos. Assim, quando se tratar de uma avaliação de programa, esses delineamentos devem ser adotados em conjunto com outras estratégias metodológicas.

A característica do delineamento do tipo antes-e-depois é trabalhar apenas com a população-alvo do programa, realizando duas medições, uma antes e outra após a implementação do programa. O diagrama correspondente consta do quadro abaixo.

**Quadro 12: Diagrama do Delineamento “Antes-e-Depois”**

GRUPO	PERÍODOS DE MENSURAÇÃO		
	pré		pós
DE TRATAMENTO	O	X	O

Fonte: FITZ-GIBBON & MORRIS, 1987, p.62.

Notação: X: programa ou tratamento;

O: teste de mensuração.

Uma vez que há apenas um grupo a ser monitorado, deve-se buscar o maior número possível de informações, além de uma descrição detalhada do programa, de suas características operacionais e das suas bases teóricas.

Outra maneira de minimizar a fragilidade do presente delineamento é separar as informações por categorias e examinar de que forma o programa afetou unidades de pesquisa com diferentes características. Dessa forma, é possível saber para que tipo de unidade o programa parece funcionar melhor ou pior. Nessa situação, dois tipos de tratamento estatístico podem ser utilizados:

- comparação dos resultados médios de várias categorias, usando testes estatísticos;
- verificação da correlação entre as características individuais e os resultados observados.



O segundo tipo (**somente depois com grupo de comparação**) consiste basicamente em realizar apenas uma medição após a implementação do programa e compará-la com informações de um grupo não coberto pelo programa, cuja população deve ser tão similar aos beneficiários do programa a ser avaliado quanto possível. Uma vez que nesse caso não é possível dispor de dados de um pré-teste, como no caso do delineamento quase-experimental, torna-se especialmente difícil distinguir as diferenças preexistentes daquelas derivadas da implementação do programa.

## 5.5 MÉTODOS DE COLETA DE DADOS

Uma vez definida a estratégia metodológica a ser empregada, deve-se especificar na Matriz de Planejamento de Auditoria o método de coleta de dados que será adotado. Os métodos mais utilizados são: entrevista, questionário enviado pelo correio, observação direta e utilização de dados secundários.

Ao se optar por um método de coleta de dados, deve-se considerar, primeiramente, a conveniência de que sejam utilizados instrumentos que obedeçam ou não a um padrão pré-elaborado (estruturado). Entre as vantagens de um instrumento estruturado de coleta de dados, destacam-se as seguintes (GAO, 1994a, p. 3.36):

- atinge um maior número de pessoas;
- possibilita a comparação das respostas;
- permite análise estatística;
- possibilita a generalização das conclusões, no caso de amostras aleatórias.

As desvantagens normalmente apontadas são (GAO, 1994a, p. 3.37):

- são demorados o desenvolvimento e o pré-teste;
- requer conhecimento especializado;
- é difícil garantir o rigor das informações prestadas.

As **entrevistas estruturadas** permitem maior controle sobre a qualidade dos dados coletados quando comparadas aos questionários enviados pelo correio. O uso desse tipo de entrevista deve ser considerado caso se verifique ao menos uma das circunstâncias relacionadas a seguir (GAO, 1994a, p. 3.38):

- o entrevistado deve ser identificado;
- o entrevistado apresenta baixo nível educacional;
- a reação do entrevistado deve ser observada;
- as perguntas abordam questões delicadas ou complexas que precisam ser esclarecidas;
- a ordem das perguntas deve ser controlada.

Contudo, considerações de caráter administrativo podem sugerir o uso de **questionários enviados pelo correio**, os quais apresentam as seguintes vantagens (GAO, 1994a, p. 3.38):

- baixo custo;
- não há necessidade de entrevistadores e de treinamento;
- não há necessidade de deslocamento de pessoal;
- pode-se obter informação de uma amostra numerosa e dispersa.

A Técnica de Auditoria “**Técnicas de Entrevista para Auditorias**” (TCU, 1998), traz orientações detalhadas sobre como conduzir os diversos tipos de entrevistas e sobre a coleta de dados estruturada.

A **observação direta**, por sua vez, é um método bastante empregado em investigação científica, principalmente em estudos antropológicos. Fonte valiosa de informações tanto em auditoria de desempenho operacional, como em avaliação de programa, esse método requer treinamento e preparação específica em, por exemplo, técnicas de anotação de campo, bem como capacidade de concentração e percepção seletiva. O observador treinado deve ser capaz de conferir exatidão, validade e confiabilidade às informações coletadas.

A observação direta é muito empregada em avaliações de programa do tipo qualitativo, como estudos de caso. As vantagens desse método podem ser assim resumidas (PATTON, 1987, p.72-4):

- permite ao observador compreender o contexto no qual se desenvolvem as atividades do programa;
- permite que o observador use a abordagem indutiva (ao testemunhar os fatos, as impressões e opiniões do observador dependerão menos de percepções prévias sobre o programa);
- permite que um observador treinado perceba aspectos que escapam aos participantes, rotineiramente envolvidos com o programa;
- pode captar aspectos do programa sobre os quais os participantes não desejam falar numa entrevista, por ser um tema delicado ou embaraçoso;
- traz para a análise as percepções do próprio observador, que, ao serem confrontadas com as percepções dos entrevistados, fornecem uma visão mais completa do programa 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 programa e dos seus participantes.

Por fim, as estratégias metodológicas analisadas anteriormente trataram, quase sempre, da obtenção de dados novos pela equipe de auditoria. Uma vez que a coleta de dados é um procedimento caro e demorado, deve-se considerar a possibilidade de que sejam utilizados dados já existentes.

As fontes de dados disponíveis, sejam sistemas gerenciais existentes, sejam pesquisas realizadas anteriormente, devem ter sido identificados no levantamento de auditoria. Dependendo da questão a ser investigada, essas fontes podem prover material relevante e suficiente para o desenvolvimento dos trabalhos.

A utilização de dados já existentes requer cuidados especiais por parte da equipe de auditoria. Entre as questões a serem levantadas, destacam-se as seguintes (ANAO, 1992, p. 103):

- Que tipo de dado está disponível? Ele se adapta à questão que se pretende investigar?
- Os dados estão completos e o período de abrangência é suficiente para a análise?
- De que forma o dado está armazenado? Quais as limitações relativas à forma dos dados e quais as dificuldades existentes para a sua obtenção?
- Que atividades de coleta são realizadas regularmente? Foi realizada coleta de dados com objetivo específico?
- Há outras fontes relevantes de dados para o tema a ser investigado?

É fundamental levar em conta que qualquer problema relativo à utilização de dados já existentes e às suas possíveis limitações deve constar como ressalva às conclusões finais do relatório de auditoria.

O relacionamento existente entre os métodos de coleta de dados tratados acima e as estratégias metodológicas consta do quadro mostrado a seguir.

ESTRATÉGIA METODOLÓGICA	TIPOLOGIA	MÉTODO DE SELEÇÃO DA AMOSTRA	MÉTODO DE COLETA DE DADOS
Estudo de Caso	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ilustrativo;</li> <li>● exploratório;</li> <li>● caso crítico;</li> <li>● implementação do programa;</li> <li>● efeitos do programa;</li> <li>● cumulativo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Conveniência;</li> <li>● Finalidade: <ul style="list-style-type: none"> <li>☞ casos extremos;</li> <li>☞ melhores casos;</li> <li>☞ piores casos;</li> <li>☞ agrupamento;</li> <li>☞ casos representativos;</li> <li>☞ casos típicos;</li> <li>☞ interesse especial.</li> </ul> </li> <li>● probabilístico.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● entrevista;</li> <li>● questionário enviado pelo correio;</li> <li>● dados secundários;</li> <li>● observação direta.</li> </ul>
Pesquisa	<ul style="list-style-type: none"> <li>● corte temporal;</li> <li>● painel.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● probabilístico.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● questionário enviado pelo correio.</li> <li>● entrevista estruturada.</li> </ul>
Delineamento Experimental	<ul style="list-style-type: none"> <li>● com pré e pós-testes;</li> <li>● com pós-teste.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● probabilístico ou não.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● teste;</li> <li>● questionário enviado pelo correio.</li> </ul>
Delineamentos Quase-Experimentais	<ul style="list-style-type: none"> <li>● grupos não-equivalentes com pré e pós-testes;</li> <li>● séries temporais com grupo de controle;</li> <li>● séries temporais sem grupo de controle.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● probabilístico ou não.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● teste;</li> <li>● questionário enviado pelo correio;</li> <li>● dados secundários.</li> </ul>
Delineamentos Não-Experimentais	<ul style="list-style-type: none"> <li>● antes-e-depois;</li> <li>● somente depois com grupo de comparação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● probabilístico ou não.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● teste;</li> <li>● questionário enviado pelo correio;</li> <li>● dados secundários.</li> </ul>

Quadro 13: Sinopse das Estratégias Metodológicas

## 5.6 MÉTODOS DE ANÁLISE DE DADOS

Entenda-se por método de análise de dados o modo como são organizados os dados coletados e as relações que se pretende estabelecer entre as variáveis selecionadas para responder às questões de auditoria. A descrição do método em questão é parte fundamental do projeto de auditoria de desempenho operacional/ avaliação de programa e deve, portanto, constar da Matriz de Planejamento de Auditoria.

Geralmente, o método de análise de dados é um procedimento iterativo, isto é, define-se uma primeira versão na fase de planejamento e, à medida que a auditoria progride, o método é refinado.

Os métodos utilizados para organizar as informações coletadas variam de acordo com os procedimentos adotados na coleta de dados.

No caso de questionários enviados pelo correio ou entrevistas estruturadas, pode-se gerar uma base de dados e dar **tratamento estatístico** às informações coletadas. Atualmente, com os recursos da informática, essas tarefas foram muito facilitadas, tanto em termos de cálculo, como em termos de representação gráfica.

No caso de entrevistas abertas, anotações de campo ou material impresso, como relatórios, estudos de caso ou pesquisas, a equipe depara-se com uma grande quantidade de informações, as quais devem ser sistematizadas para que seu conteúdo possa ser interpretado. Nessa situação, o método que deve ser adotado é a **análise de conteúdo**, que consiste em um conjunto de procedimentos empregados para organizar a informação em um formato padronizado, permitindo realizar inferências com base nas características do material escrito ou registrado.

A essência da análise de conteúdo é a especificação de categorias de análise, criadas a partir da identificação de temas, padrões ou variáveis relacionadas à questão de auditoria. A

informação contida no texto é então organizada com base nas categorias preestabelecidas. Esse procedimento não segue um padrão rígido e depende da criatividade, intuição e experiência da equipe de auditoria para que seja identificado o que é relevante e significativo nas informações coletadas. Podem ser desenvolvidos formatos simples, para resumir informações ou contar a frequência de determinados itens de análise, ou complexos, para dar conta de tendências ou variações sutis nas informações coletadas.

Os requisitos mínimos para a criação de categorias passíveis de codificação estão relacionados abaixo (GAO, 1989, p. 12):

- as categorias devem ser completas, de tal forma que todas as informações consideradas relevantes no material estudado possam ser classificadas nas categorias preestabelecidas;
- as categorias devem ser mutuamente exclusivas, ou seja, nenhum item de análise pode ser classificado em mais de uma categoria.

Embora a análise de conteúdo seja muito empregada em estudos de caráter qualitativo, como estudos de caso, pode-se codificar as categorias de análise e dar tratamento estatístico ao material coletado.

Ainda sobre estudos de caráter qualitativo, são utilizados mais alguns métodos de análise de dados, quais sejam (PATTON, 1987, p. 155-64):

- a) Triangulação:** 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;
  - utilizar entrevistadores e pesquisadores de campo diferentes para evitar vieses na coleta de dados;

- utilizar múltiplos métodos de pesquisa para estudar a mesma questão;
- utilizar teorias diferentes para interpretar os dados coletados;

**b) Técnicas específicas para o tratamento de dados envolvendo múltiplas situações** (matriz de categorias, apresentação gráfica de dados, tabulação de freqüências de diferentes eventos, ordenação cronológica dos dados para análise de séries temporais e tabulações complexas para checar relações);

**c) Interpretações alternativas:** uma vez formulada uma interpretação a partir das principais relações identificadas na análise, deve-se buscar interpretações alternativas; caso não sejam encontradas evidências substantivas que sustentem essas interpretações, reforça-se a confiança na interpretação originalmente formulada;

**d) Caso negativo:** relacionado ao item anterior, trata-se de identificar as situações que não seguem a interpretação principal ou corrente em razão de circunstâncias específicas e que, por isso mesmo, funcionam como “exceções (casos negativos) que confirmam a regra” e que ajudam a esclarecer os limites e as características da interpretação principal.

A efetividade dos procedimentos tratados acima apóia-se firmemente na honestidade intelectual do investigador, que deve despende, na busca de casos negativos ou de evidências que dêem sustentação às hipóteses alternativas, o mesmo esforço empregado na construção da interpretação principal.

Alguns métodos analíticos têm sido desenvolvidos para examinar questões relativas ao processo de gestão organizacional e inserem-se, portanto, no contexto das auditorias de desempenho operacional.



A verificação das metas de desempenho, por exemplo, é um aspecto essencial de uma Auditoria de Natureza Operacional. Entretanto, durante o levantamento de auditoria, a equipe pode constatar que inexistem um sistema de indicadores de desempenho ou que os existentes são inadequados para medir o desempenho do objeto da auditoria. Nesse caso, cabe à equipe desenvolver **indicadores de desempenho** e, havendo facilidade de obtenção de dados durante os trabalhos de campo, empregá-los para avaliar o desempenho do objeto da auditoria.

Quando os dados não estiverem disponíveis, a equipe deve propor recomendação no sentido de que os gestores passem a manter bases de dados confiáveis para cálculo dos indicadores de desempenho.

A Técnica de Auditoria “Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos” (TCU, 2000), além de trazer informações básicas sobre indicadores e sua utilização na avaliação do desempenho da gestão, apresenta, de maneira prática, a técnica de elaboração do **mapa de produtos**, a partir do qual são identificados os produtos-chave associados às atividades desenvolvidas pelo objeto da auditoria.

Uma outra técnica de análise que também vem sendo empregada pelas EFS, o **benchmarking**, baseia-se em comparações de desempenho para identificar e disseminar boas práticas de gestão. O Guia de Técnica de Auditoria “Benchmarking” (TCU, 2000) trata das características básicas e da aplicabilidade dessa técnica aos trabalhos de Auditoria de Natureza Operacional, além de apresentar três modalidades de benchmarking: organizacional ou estratégico, de desempenho e de processo.

Ainda no campo das auditorias de desempenho operacional, o **mapa de processo** é uma ferramenta analítica que permite à equipe, em conjunto com os gerentes e técnicos, identificar oportunidades para racionalizar e aperfeiçoar processos de trabalho. O Guia de Técnica de Auditoria “Mapa de Processo” (TCU, 2000) traz orientações básicas sobre a elaboração do mapa de processo e da aplicabilidade dessa técnica aos trabalhos de Auditoria de Natureza Operacional.

Na análise da estratégia organizacional, duas ferramentas podem ser úteis; a **análise SWOT** e a **análise RECI**. A primeira está voltada para a identificação dos fatores que representam pontos fortes e fracos da gestão, e dos fatores externos que podem representar oportunidades e ameaças para o desenvolvimento organizacional. O objetivo dessa análise é apontar estratégias organizacionais que fortaleçam os aspectos positivos e minimizem os negativos. A segunda procura identificar as superposições e duplicações de funções, em relação a uma mesma organização ou programa, ou entre diferentes organizações ou programas. A técnica consiste em montar uma matriz relacionando, para cada função identificada, os agentes ou departamentos responsáveis, os executores, os que são consultados e os que devem ser informados.

## 5.7 LIMITAÇÕES

Nesse elemento 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 uma estratégia ótima ou ideal, mas apenas aquela que, dadas as circunstâncias, melhor se adapta à questão que se pretende investigar. A equipe de auditoria deve estar atenta às interpretações alternativas que a estratégia metodológica empregada deixa em aberto e deve buscar, por meio da análise, refutar tais interpretações<sup>17</sup>.

Assim, ao se optar por uma estratégia metodológica, é indispensável apontar as limitações que lhe são inerentes, seja do

---

<sup>17</sup> Sobre a adequação e o potencial explicativo de estratégias metodológicas específicas vide: L. J. CRONBACH (1983, p.22-30).

ponto de vista do poder explicativo, seja em relação às possibilidades de generalização dos resultados do estudo<sup>18</sup>.

Quanto às informações que se pretende utilizar na análise, é importante mencionar que tipo de problema espera-se encontrar, tanto em relação à dificuldade de acesso aos dados, como em relação à sua qualidade e confiabilidade. Ademais, devem ser citadas as limitações de ordem operacional, envolvendo a disponibilidade de recursos humanos e/ou materiais, os quais, de alguma forma, podem comprometer o resultado final dos trabalhos.

## **5.8 O QUE A ANÁLISE VAI PERMITIR DIZER**

Esse elemento da Matriz de Planejamento de Auditoria está intrinsecamente relacionado com o anterior, pois o que se espera obter da análise está, naturalmente, condicionado pelas limitações previamente identificadas.

O propósito dessa informação é restabelecer o objeto inicial da questão de auditoria, ou seja, esclarecer precisamente quais conclusões ou resultados pretende-se alcançar com a estratégia metodológica adotada.

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.

---

<sup>18</sup> Uma boa auditoria levará em conta as limitações existentes, em outras palavras: "... a qualidade técnica de um estudo ou método pode ser determinada pela comparação entre o que foi realizado e o que era possível realizar." (GAO, 1991, p. 8).

## **6 COMPONENTES DO RELATÓRIO DE AUDITORIA**

### **6.1 SUMÁRIO**

Sumário é a enumeração das principais divisões, seções, e outras partes de um documento, na mesma ordem que a matéria nele se sucede (NB 85 da ABNT).

Toda atenção deve ser dispensada à elaboração do sumário do relatório, o qual deve permitir ao leitor ter uma visão geral do conteúdo do relatório, facilitando a localização de assuntos do seu interesse ao indicar as páginas correspondentes. Portanto, a escolha dos títulos dos capítulos e seções que compõem o relatório deve ser feita de maneira a fornecer uma indicação clara do assunto tratado. Ademais, o sumário deve mostrar que as informações estão logicamente encadeadas, com cada capítulo podendo ser visto isoladamente, mas formando, no seu conjunto, um todo integrado.

Cabe mencionar, ainda, que os apêndices, contendo, por exemplo, glossários, tabelas, gráficos, ilustrações e demais documentos ou informações necessárias à formulação dos argumentos e das conclusões do relatório, também devem estar referenciados no sumário.

### **6.2 RESUMO**

O resumo é uma breve descrição dos elementos-chave do relatório, quais sejam: objetivo e escopo da auditoria, principais resultados e recomendações.

A finalidade do resumo é dar ao leitor uma visão concisa do tema investigado, dos principais achados ou problemas identificados e das recomendações pertinentes. Trata-se, conseqüentemente, de um texto com as características de um resumo executivo, o qual servirá de base à elaboração de documento específico de divulgação, após a apreciação da matéria pelo Plenário.

## 6.3 INTRODUÇÃO

A introdução deve incluir os antecedentes, objetivos, escopo e estratégia metodológica da auditoria.

### a) **Antecedentes**

Ao tratar dos antecedentes, a equipe de auditoria deve especificar a natureza do objeto da auditoria e mencionar, quando for o caso, outras fiscalizações feitas no objeto em questão recentemente. Convém, ainda, fazer uma descrição suficientemente detalhada do objeto auditado que permita ao leitor compreender a sua relevância e as suas principais características.

### b) **Objetivos e Escopo da Auditoria**

Os objetivos da auditoria, explicitados pelo problema e pelas questões de auditoria, devem ser enunciados claramente para que se possa avaliar os resultados alcançados pelo trabalho. Ao descrever os objetivos e o escopo da auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, definindo os limites do trabalho desenvolvido e especificando os temas, as instituições, os sistemas ou os aspectos que foram auditados. Ademais, sempre que a equipe julgar conveniente, para evitar ambigüidades, devem ser mencionados os aspectos específicos que não foram abordados pela auditoria.

Ao informar o escopo da auditoria, a equipe deve mencionar a abrangência do trabalho, especificando, quando for o caso, a relação entre o universo e as unidades efetivamente auditadas. Também devem ser identificadas as organizações, os locais visitados e o período abrangido pela auditoria.

### c) **Estratégia Metodológica**

A equipe deve informar as estratégias metodológicas e

os métodos de coleta e análise de dados empregadas, descrevendo o modo como foram utilizados.

Tratando-se de uma auditoria de desempenho operacional, é fundamental indicar os procedimentos adotados para estabelecer os critérios de auditoria, os métodos empregados na coleta de evidências e na definição de achados e recomendações.

Sempre que forem utilizados métodos estatísticos ou outras abordagens quantitativas de análise de dados, esses métodos devem ser devidamente detalhados. Da mesma forma, se os achados e conclusões basearem-se no exame de uma amostra, a equipe deve informar a técnica de amostragem utilizada e justificar a sua escolha.

#### **d) Limitações**

Por fim, também devem ser mencionadas as limitações impostas ao trabalho de auditoria associadas 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.

## **6.4 CAPÍTULOS SOBRE OS TEMAS PRINCIPAIS**

Os capítulos que comporão o relatório podem ser organizados de diversas maneiras. Uma delas é tratar cada questão de auditoria em um capítulo específico. Outra alternativa é estruturar os capítulos segundo uma seqüência lógica baseada na organização administrativa, geográfica ou funcional do objeto da auditoria. Seja qual for o critério adotado, os capítulos devem estar ordenados de forma a facilitar a leitura e compreensão dos temas abordados.

Cada capítulo deve ter uma breve descrição do assunto a ser tratado, a título de introdução, contendo as principais idéias, conclusões ou achados que serão desenvolvidos mais

detalhadamente nos parágrafos subseqüentes. Sempre que possível, os assuntos da mesma natureza devem ser agrupados e apresentados em uma seqüência lógica.

O restante do capítulo é dedicado à exploração detalhada dos pontos apresentados na introdução, encerrando-se com as menções pertinentes.

As causas de desempenhos fracos eventualmente observados devem ser apontadas, indicando-se aquelas ligadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, bem como aquelas que estão fora do controle ou da influência do gestor, quando for o caso. Para tanto, é necessário incluir uma análise das evidências empregadas para estabelecer as causas.

Da mesma forma, achados e recomendações devem ser sustentados por evidências. É imprescindível que se faça distinção entre fatos e opiniões.

Os capítulos devem ser desenvolvidos de maneira a permitir ao leitor acompanhar a lógica dos argumentos e das justificativas que sustentam os achados, sem, no entanto, serem prolixos ou repetitivos. O excesso de informação ou detalhe deve ser evitado, procurando-se manter um equilíbrio entre a concisão e a clareza. Havendo necessidade de maior detalhamento, deve-se utilizar o apêndice.

## **6.5 COMENTÁRIOS DO GESTOR**

A fim de permitir que os gestores possam agregar comentários que julguem pertinentes para a melhor compreensão das questões abordadas no relatório, uma versão preliminar do relatório de auditoria deve ser encaminhada à análise dos auditados. Esse encaminhamento deve ser feito por intermédio de documento oficial, a ser respondido em prazo considerado conveniente pelo titular da unidade técnica competente, de acordo com a complexidade do tema tratado. A resposta recebida será analisada pela equipe e registrada em capítulo próprio do relatório final.

## **6.6 CONCLUSÃO**

Esse tópico tem por objetivo oferecer uma visão global e sintética dos aspectos tratados em cada capítulo, de maneira a se obter um quadro geral compreensível dos principais achados e das recomendações cabíveis.

A equipe deve destacar os possíveis benefícios esperados a partir das recomendações feitas e, sempre que possível, quantificá-los em termos de economia potencial de recursos ou de melhoria no desempenho do objeto auditado. Nesse sentido, a factibilidade das recomendações sugeridas deve ser objeto de uma análise criteriosa por parte da equipe de auditoria, incluindo o exame do impacto dos problemas identificados e de como tais recomendações podem gerar melhorias.

É recomendável, quando for o caso, que a equipe adote uma abordagem positiva, reconhecendo as dificuldades enfrentadas pelo gestor e destacando as iniciativas importantes por ele empreendidas para melhorar o desempenho e superar as deficiências apontadas.

Por fim, a equipe deve incluir no relatório quaisquer temas ou questões que considere relevantes, mas que não façam parte dos objetivos da auditoria, para que sejam examinados oportunamente.

## **6.7 PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**

Com base nos achados e recomendações entendidas necessárias, a equipe deve formular a proposta de encaminhamento do relatório, da qual devem constar recomendações e determinações que, a seu juízo, devem ser formuladas pelo Tribunal. A equipe deve indicar as seções dos capítulos que tratam dos achados e análises que sustentam a proposta encaminhada.



## **6.8 APÊNDICES**

Nesse tópico, devem ser incluídos quaisquer detalhes necessários ao entendimento e sustentação dos argumentos apresentados cuja inserção no texto principal prejudicaria o fluxo da exposição.



ANEXO I

ORIENTAÇÃO GERAL PARA A  
ANÁLISE  
PRELIMINAR DO OBJETO DA  
AUDITORIA

Este anexo visa auxiliar as equipes de auditoria na identificação das informações mais relevantes para a análise preliminar do objeto auditado. Naturalmente, caberá às equipes, à luz do tempo, dos recursos disponíveis e dos objetivos da auditoria, decidir sobre a extensão e o nível de detalhamento dos dados que serão coletados. A relação apresentada abaixo não pretende esgotar todos os possíveis aspectos dos órgãos, entidades, programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, cujas peculiaridades devem ser cuidadosamente estudadas por cada equipe, não sendo obrigatória a sua execução na totalidade.

## **1. ORIGEM E ANTECEDENTES**

### **1.1. BASE LEGAL**

A base legal que deu origem ao objeto da auditoria e regulamenta sua operação é fonte primária de informação e permite, geralmente, identificar o escopo, os objetivos gerais, as fontes de recursos e demais características formais do objeto.

As informações relativas à fase de discussão do projeto de lei, que poderão ser obtidas na Comissão Parlamentar encarregada, podem apontar concepções divergentes sobre o objeto auditado, que poderão subsidiar as análises da equipe em relação, por exemplo, à base teórica, às possíveis alternativas operacionais ou à factibilidade dos objetivos propostos.

Identificar:

- legislação específica;
- órgão ou partido que teve a iniciativa da lei;
- propostas conflitantes;
- aspectos do projeto de lei que prevaleceram;
- aspectos do projeto de lei que foram abandonados ou modificados.

## 1.2. Antecedentes Institucionais

As informações sobre a trajetória institucional do objeto da auditoria, situando-o no âmbito das prioridades governamentais, permitem identificar aspectos críticos ou pontos de estrangulamento que têm sido ou serão enfrentados.

Identificar:

- data de criação;
- denominações anteriores;
- origem e evolução dos recursos;
- órgãos, entidades, programas, projetos e atividades governamentais que atuam na mesma área;
- avaliações anteriores de iniciativa do órgão executor;
  - ↳ aspectos avaliados;
  - ↳ principais conclusões;
  - ↳ efeitos inesperados;
- auditorias realizadas pelo Tribunal;
- mudanças significativas no objeto auditado, em relação a:
  - ↳ objetivos;
  - ↳ população-alvo;
  - ↳ metas;
  - ↳ abrangência;
- situação no contexto das prioridades governamentais.

## 2. PLANEJAMENTO

### 2.1. DIRETRIZES

As ações implementadas pelo objeto da auditoria devem guardar consistência com as bases teóricas e com os valores que fundamentaram a sua criação. Mesmo que não possam ser identificadas na documentação do objeto, é importante que elas sejam obtidas junto aos gestores e à equipe técnica encarregada, para melhor compreender as relações de causa e efeito subentendidas na concepção do objeto auditado.

Identificar:

- princípios ou doutrinas presentes na criação do objeto da auditoria;
- análises de custo-benefício ou custo-efetividade que deram suporte à decisão de implementação do objeto;
- diretrizes declaradas;
- diretrizes implícitas;
- grau de conscientização da equipe em relação às diretrizes (explícitas ou implícitas).

## 2.2. PRIORIDADES, OBJETIVOS E METAS

As ações desenvolvidas pelo objeto auditado devem estar logicamente relacionadas com as suas metas e objetivos. Portanto, a sua clara identificação é um passo fundamental da etapa de levantamento.

Identificar:

- estudo prévio que deu suporte à criação do objeto auditado;
- pesquisas, pareceres técnicos ou opiniões de especialistas: necessidades específicas apontadas;
- relação entre as prioridades apontadas e as metas e objetivos fixados;
- objetivos explicitados:
- objetivos relacionados às ações desenvolvidas (o que será realizado);
- objetivos relacionados aos resultados pretendidos (efeitos sobre a população-alvo);
- metas e objetivos mais importantes;
- modo como o tempo é alocado entre os objetivos;
- factibilidade das metas e objetivos.

**Obs.:** Nas leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA) pode-se obter informações básicas sobre programas e projetos governamentais, tais como: objetivos, metas, prazos, fontes de financiamento, órgão responsável e indicadores.

## 2.3 ACOMPANHAMENTO

O monitoramento do objeto da auditoria, atividade precípua da gerência, deve fixar medidas de desempenho que permitam a sua avaliação sistemática. Os parâmetros de desempenho devem refletir adequadamente os objetivos gerais do objeto auditado e servir de base para as decisões da gerência.

Verificar:

- unidades de medida de desempenho usadas regularmente;
- adequação das unidades de medida de desempenho aos objetivos;
- nível de desempenho considerado adequado para cada meta ou ação;

## 3. POPULAÇÃO-ALVO

Quando for o caso, deve-se obter uma descrição detalhada da população-alvo do objeto da auditoria.

Identificar:

- clientela do objeto auditado;
- critérios de seleção dos beneficiários;
- diferenças significativas entre participantes e não-participantes;
- características da clientela associadas ao impacto do objeto da auditoria;
- grupos não afetados ou afetados por outros órgãos, entidades, programas, projetos e atividades governamentais que possam ser usados em comparações.

## 4. AMBIENTE DE ATUAÇÃO

### 4.1. CONTEXTO POLÍTICO-SOCIAL

O contexto político-social da atuação do objeto auditado é uma fonte importante de informações para se entender o seu funcionamento.

“Embora tais informações dificilmente apareçam em um documento formal de avaliação, somente um avaliador ingênuo não daria atenção ao contexto político - agindo sob seu próprio risco e arriscando comprometer a avaliação.” (KING, 1997, p. 28).

Identificar:

- estudos feitos por terceiros;
- impacto na mídia;
- grupos ou organizações que apoiam as ações do objeto da auditoria: motivações e intenções envolvidas;
- indivíduos, grupos ou organizações que criticam as ações do objeto auditado: principais críticas;
- principais focos de resistência às ações do objeto da auditoria por parte:
  - ↳ dos gestores;
  - ↳ dos executores;
  - ↳ da população-alvo;
  - ↳ da comunidade em geral;
- grupos de interesse que agem no ambiente do objeto auditado:
  - influências sobre o seu desenvolvimento;
  - canais de comunicação entre o objeto da auditoria e outras instâncias organizacionais:
    - ↳ internas;
    - ↳ externas;
- dificuldades de ordem pessoal ou institucional que dificultam a comunicação no âmbito do objeto auditado.



## 4.2. CARACTERÍSTICAS SÓCIO-ECONÔMICAS

As diferenças regionais podem explicar variações significativas na operacionalização de órgãos, entidades, programas, projetos e atividades governamentais.

Identificar:

- em que regiões o objeto da auditoria foi implementado;
- características sócio-econômicas dessas regiões;
- diferenças relevantes entre essas regiões, inclusive culturais.

## 5. CARACTERÍSTICAS OPERACIONAIS

A descrição dos insumos e do funcionamento do objeto auditado é uma tarefa básica da etapa de levantamento, essencial para se compreender como as ações estão sendo desenvolvidas e para se aferir o grau de eficiência e economia dos gestores.

### 5.1 RECURSOS HUMANOS

Identificar:

- responsáveis pela execução dos serviços;
- existência de quadro próprio;
- composição do quadro de pessoal em termos de:
  - ↳ formação acadêmica e profissional;
  - ↳ funções técnicas, de direção e de suporte;
- procedimentos de seleção de pessoal;
- dificuldades de preenchimento de funções específicas;
- atividades de treinamento;
- taxa de rotatividade.

## 5.2. RECURSOS FINANCEIROS

Identificar:

- principais itens de custo;
- custos de desenvolvimento, implantação e operação;
- indicadores de custo unitário e/ou custo per capita:  
base de cálculo

Descrever:

- situação financeira;
- situação da gestão.

**Obs.:** A equipe deve utilizar, sempre que possível, o Sistema Integrado de Dados Orçamentários (SIDOR) e o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para obter informações básicas sobre o orçamento e a execução financeira do objeto da auditoria, respectivamente. Deve-se considerar ainda os seguintes sistemas da Administração Pública Federal: Sistema de Análise Gerencial da Arrecadação – Angela [respeitado o sigilo fiscal do contribuinte], Sistema de Gerenciamento de Convênios – Sigeconv, Sistemas de Gerenciamento da Receita e Despesa da Previdência Social, Sistema de Informações das Estatais – Siest e Sistema de Acompanhamento do Plano Plurianual – Siappa.

## 5.3. RECURSOS FÍSICOS

Descrever:

- características das instalações físicas;
- equipamentos disponíveis.

Verificar:

- adequação dos recursos disponíveis em relação:
  - ↳ à clientela;
  - ↳ aos objetivos do objeto da auditoria.

## 5.4. FUNCIONAMENTO

Descrever:

- ações desenvolvidas;
- desdobramento das ações no tempo e no espaço (variações regionais).

Identificar:

- ciclos mensais ou anuais que afetam as ações do objeto auditado.

## 6. DESEMPENHO DOS GESTORES

Convém que, quando aplicável, o desempenho dos gestores do objeto da auditoria seja avaliado com base nas questões abaixo relacionadas:

- Está claro para os gestores o fundamento legal de suas atividades?
- Os gestores definiram objetivos compatíveis com a mensuração de impactos e determinaram o que será proporcionado, quem será beneficiado e o motivo do benefício?
- Os gestores avaliaram a extensão, a natureza e a atualidade da demanda pelos bens e serviços ofertados?
- Os gestores estudaram ações alternativas?
- As atividades executadas e o esforço despendido são oportunos e consistentes com os objetivos perseguidos?
- O objeto da auditoria possui objetivos, padrões, planos e organogramas compreensíveis?
- Os recursos foram usados de modo econômico e eficiente?
- A posição financeira do objeto da auditoria é controlada e registrada adequadamente?
- Em que medida os objetivos fixados foram atingidos sem que fossem gerados efeitos colaterais

- desfavoráveis?
- Os bens e serviços ofertados atendem às expectativas da clientela?
  - Os gestores apuraram o nível de satisfação da clientela?
  - O objeto da auditoria tem sido capaz de se adaptar às mudanças na concorrência, no padrão tecnológico, nas expectativas dos beneficiários e em outros fatores externos?
  - A política de recursos humanos tem estimulado o desenvolvimento, o comprometimento e a iniciativa profissionais, bem como a satisfação no trabalho?
  - Os recursos-chave do objeto da auditoria (pessoal, patentes, equipamentos, recursos naturais e fornecedores estratégicos) são preservados?
  - Os resultados obtidos são monitorados e comparados com os resultados esperados, tomando-se decisões com base nas observações feitas?
  - Os gestores estabeleceram sistemas efetivos de auditoria e de avaliação internas, zelando para que as atividades sejam executadas com economicidade, eficiência, eficácia e efetividade?

## 7. LIMITAÇÕES

Para garantir um planejamento adequado do trabalho de auditoria, é indispensável identificar, na etapa de levantamento, todos os fatores que podem dificultar a execução da auditoria e comprometer o alcance dos resultados esperados.

Verificar:

- acessibilidade das informações sobre o objeto da auditoria:
  - ↳ base de dados computadorizada;
  - ↳ arquivos centralizados no gestor/coordenador;
  - ↳ arquivos descentralizados;
  - ↳ outros meios;

- procedimentos e rotinas de coleta de dados empregados;
- política relativa às informações confidenciais e ao acesso às pessoas, registros e locais relacionados com o objeto auditado;
- disponibilidade de grupos ou indivíduos relevantes para a obtenção de informações;
- prazos estimados de execução;
- disponibilidade de recursos humanos, físicos e financeiros.



## ANEXO II

# ESTRUTURA DO MARCO LÓGICO

**ESTRUTURA DO MARCO LÓGICO**

<b>DESCRIÇÃO DOS OBJETIVOS</b>	<b>INDICADORES</b>	<b>MEIOS DE VERIFICAÇÃO</b>	<b>PRESSUPOSTOS</b>
<b>FINALIDADE:</b> Definição de como o projeto/programa contribuirá para a solução do problema identificado.	Medem o impacto geral do projeto/programa e devem ser especificados em termos de quantidade, qualidade e tempo (grupo social e local, quando apropriado)	São as fontes de informação que se podem utilizar para verificar que os objetivos foram alcançados. Podem incluir material publicado, observação direta, pesquisas de opinião, etc.	Indicam os acontecimentos, as condições ou as decisões importantes necessárias para a sustentabilidade (continuidade no tempo) dos benefícios gerados pelo projeto/programa.
<b>OBJETIVO:</b> Resultado direto a ser obtido a partir da geração dos bens e serviços produzidos pelo projeto/programa (produtos).	Descrevem o impacto gerado ao final do projeto/programa. Devem incluir metas que reflitam a situação ao finalizar o projeto/programa. Cada indicador deve ser expresso em termos de quantidade, qualidade e tempo dos resultados a serem alcançados.	São as fontes que o gestor e o avaliador podem consultar para ver se os objetivos estão sendo alcançados. Podem indicar que existe um problema e sugerem a necessidade de mudanças nos componentes do projeto/programa. Podem incluir material publicado, observação direta, pesquisa, etc.	Indicam os acontecimentos, as condições ou as decisões que têm que ocorrer para que o projeto/programa contribua significativamente para o alcance da finalidade.
<b>PRODUTOS:</b> Bens e serviços necessários, expressos em termos de trabalho concluído (sistemas instalados, pessoal capacitado, bem ofertado, etc.)	Descrições concisas e claras de cada um dos produtos que devem ser concluídos durante a execução. Cada um deve especificar a quantidade, a qualidade e a oportunidade das obras, serviços e bens que serão realizados.	Essa célula indica onde o gestor ou avaliador pode encontrar as fontes de informação para verificar se os resultados planejados foram realizados. As fontes podem incluir observação direta, relatórios de auditoria interna, etc.	Indicam os acontecimentos, as condições ou as decisões que têm que ocorrer para que os produtos previstos no projeto/programa alcancem o objetivo para o qual foram realizados.
<b>ATIVIDADES:</b> São as tarefas que o gestor deve executar para gerar cada um dos produtos do projeto/programa e que implicam em custos, listadas em ordem cronológica para cada produto.	Essa célula deverá conter o orçamento para cada produto a ser produzido pelo projeto/programa.	Essa célula indica onde o gestor ou avaliador pode obter informação para verificar se o orçamento foi executado como o previsto. Normalmente constitui o registro contábil da unidade executora.	Indicam os acontecimentos, as condições ou as decisões (fora do controle do gestor do projeto/programa) que têm que ocorrer para que os produtos possam ser gerados.



## ANEXO III

# MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

## MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

**PROBLEMA:** Enunciar de forma clara e resumida o aspecto a ser focado pela auditoria, de acordo com o levantamento de auditoria previamente realizado.

QUESTÃO DE AUDITORIA	INFORMAÇÕES REQUERIDAS	FONTES DE INFORMAÇÃO	ESTRATÉGIAS METODOLÓGICAS	MÉTODOS DE COLETA DE DADOS	MÉTODOS DE ANÁLISE DE DADOS	LIMITAÇÕES	O QUE A ANÁLISE VAI PERMITIR DIZER
<p>Especificar os termos-chave e o escopo da questão:</p> <p>período de abrangência; população-alvo; área geográfica.</p>	<p>Identificar as informações necessárias para responder a questão de auditoria.</p>	<p>Identificar as fontes de cada item de informação.</p>	<p>Especificar as comparações a serem feitas, as técnicas amostrais a serem utilizadas:</p> <p>estudo de caso; pesquisa; delineamento experimental; delineamentos quase-experimentais; delineamentos não-experimentais;</p>	<p>Especificar os métodos de coleta a serem empregados, quais sejam:</p> <p>entrevistas (estruturadas ou não-estruturadas); questionário enviado pelo correio; observação direta; dados secundários.</p>	<p>Especificar as técnicas a serem utilizadas na análise de dados, quais sejam:</p> <p>estatística descritiva; análise qualitativa; análise de conteúdo; outras.</p>	<p>Especificar as limitações relativas:</p> <p>à estratégia metodológica adotada; à qualidade das informações; às condições operacionais de realização do trabalho.</p>	<p>Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados a partir da estratégia metodológica adotada.</p>

## 7 GLOSSÁRIO

**Abordagem Qualitativa:** refere-se ao uso de métodos próprios à antropologia cultural e à etnografia, que têm como característica a construção de uma visão holística do tema ou fenômeno investigado a partir de entrevistas em profundidade e observação direta.

**Abordagem Quantitativa:** refere-se ao uso de métodos estatísticos para identificar e explicar padrões de comportamento ou relações entre as variáveis.

**Atividade:** ação, em geral repetitiva, que permite gerar um determinado produto (bens e serviços), estendendo-se por tempo indeterminado.

**Correlação:** interdependência entre dois conjuntos de variáveis, tal que, quando um deles muda, o outro muda na mesma direção (correlação positiva) ou em direção oposta (correlação negativa).

**Dado Qualitativo:** informação expressa na forma de palavras.

**Dado Quantitativo:** informação expressa na forma de números.

**Economicidade:** minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.

**Efetividade:** relação entre os resultados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados).

**Eficácia:** grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados; pode ser representada pela seguinte relação:

$$E_c = \frac{M_R / T_R}{M_P / T_P} = \frac{M_R \cdot T_P}{M_P \cdot T_R}, \text{ onde:}$$

$E_c$  = Eficácia;  
 $M_R$  = Meta Realizada;  
 $T_R$  = Tempo utilizado para obter  $M_R$   
 $M_P$  = Meta Programada  
 $T_P$  = Tempo utilizado para obter  $M_P$

Conclusões:<sup>19</sup>

- se  $E_c > 1$ , eficácia superior à prevista;
- se  $E_c = 1$ , eficaz;
- se  $E_c < 1$ , ineficaz.

<sup>19</sup> A validade das conclusões dependerá da validade dos dados de programação que servirem de parâmetro.

**Eficiência:** relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. O resultado expressa o custo de uma unidade de produto final em um dado período de tempo. Analogamente ao conceito de eficácia, pode-se estabelecer o grau de eficiência relativa de um programa, projeto ou atividade comparando-o com as metas e custos programados ou com dados de outras iniciativas que perseguem os mesmos objetivos. Nesse caso, somente serão comparáveis iniciativas que, além dos objetivos, possuam as mesmas características de programação. Pode ser representada pela seguinte relação:

$$E_f = \frac{M_R / T_R \cdot C_R}{M_P / T_P \cdot C_P} = \frac{M_R \cdot T_P \cdot C_P}{M_P \cdot T_R \cdot C_R} = E_c \frac{C_P}{C_R}, \text{ onde:}$$

}

$E_f$  = Eficiência;

$C_R$  = Custo real;

$C_P$  = Custo Programado

$E_c$  = Eficácia;

Conclusões:

- se  $E > 1$ , eficiência superior à prevista;
- se  $E_f = 1$ , eficiente;
- se  $E_f < 1$ , ineficiente.

**Entrevista Estruturada:** tipo de entrevista na qual as perguntas são predeterminadas, seguindo um roteiro preestabelecido; aplicada a pessoas selecionadas, esse tipo de entrevista proporciona respostas comparáveis entre si, de tal forma que as diferenças observadas reflitam diferenças entre os respondentes e não no modo como as perguntas foram formuladas.

**Entrevista Não-Estruturada:** tipo de entrevista menos formal que a entrevista estruturada, permitindo ao entrevistador explorar um

assunto mais amplamente; geralmente elaborada utilizando-se perguntas abertas.

**Evidências:** informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe, podendo ser classificadas como físicas, orais, documentais e analíticas.

**Mensuração:** procedimento utilizado para associar um número a um determinado evento.

**Meta:** quantidade de bens ou serviços produzidos ou executados no âmbito de um programa ou projeto, em prazo definido, para a consecução do objetivo pretendido.

**Observação Direta:** método de coleta de dados no qual o pesquisador utiliza os próprios sentidos (tato, visão, olfato e audição) para obter informações.

**Pergunta Aberta:** não há alternativa de resposta predeterminada.

**Pergunta Fechada:** as alternativas de resposta são predeterminadas.

**Programa:** conjunto de ações de iniciativa governamental que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, visando a solução de um problema ou o atendimento de necessidade ou demanda da sociedade.

**Projeto:** empreendimento planejado que consiste num conjunto de ações inter-relacionadas e coordenadas para alcançar objetivos específicos dentro dos limites de um orçamento e de um período de tempo dados.

**Questionário Enviado pelo Correio:** método de coleta de dados composto de uma série ordenada de perguntas fechadas enviadas pelo correio.

**Questões de Causa-e-Efeito ou de Impacto:** questões que visam constatar em que medida os resultados observados podem ser atribuídos exclusivamente ao programa, bem como identificar resultados não esperados; portanto, visam estabelecer relações de causalidade passíveis de serem comprovadas com uma determinada margem de segurança.

**Questões Descritivas:** questões voltadas para a descrição detalhada das condições específicas de implementação do programa, examinando as origens e a história do programa, os objetivos estabelecidos, o contexto de operação, os recursos alocados, o desempenho alcançado, a identificação de problemas potenciais e as áreas nas quais o programa pode ser ampliado, modificado ou aprimorado.

**Questões Normativas:** questões voltadas para a verificação, em comparação com o desempenho esperado, dos resultados obtidos pelo programa, conforme previsto em lei específica ou instrumento próprio de planejamento.

**Resultados Líquidos ou Impacto:** são as alterações no objeto da ação governamental que podem ser atribuídas única e exclusivamente ao programa; isso exige a eliminação dos efeitos externos, o que pode ser obtido por meio da aplicação do delineamento experimental ou de suas adaptações.

**Validade Externa:** extensão na qual as conclusões de um estudo podem ser aplicadas a pessoas, contextos ou épocas que não tenham sido objeto da investigação.

**Validade Interna:** extensão na qual um estudo é capaz de estabelecer uma relação de causa-e-efeito.

## 8 BIBLIOGRAFIA

3ª SECEX (1997). **Relatório de auditoria de desempenho operacional no programa de levantamento da plataforma continental brasileira (LEPLAC) e no programa de avaliação do potencial sustentável de recursos vivos na zona econômica exclusiva (REVIZEE)**. Brasília. Mimeografado.

ANAO (1992). **Performance auditing**. Canberra.

BID (199-). **Marco lógico para el diseño y conceptualización de proyectos**. [S.l. : s.n.].

CAMPBELL, Donald (198-). Quasi-experimental studies: effects of television. In: OSKAMP, Stuart (Ed.). **Applied social psychology**. Englewood Cliffs : Prentice-Hall. p. 98-123.

COHEN, Ernesto; FRANCO, Rolando (1994). **Avaliação de Projetos Sociais**.  
Petrópolis : Vozes

CRONBACH, Lee J. (1983). **Designing evaluations of educational and social programs**. San Francisco : Jossey-Bass.

ESCOLA Nacional de Administração Pública. **Curso: Elaboração de Indicadores de Desempenho**. Brasília, 1996.

FITZ-GIBBON, Carol Taylor; MORRIS, Lynn Lyons (1987). **How to design a program evaluation**. 2. ed. Newbury Park : Sage.

GAO (1989). **Content analysis: a methodology for structuring and analyzing written material**. Washington.

——— (1990). **Case study evaluations**. Washington.

——— (1991). **Designing evaluations**. Washington.

——— (1994a). **Approach and methodology selection workshop: instructor manual**. Washington.



(1994b). **Government auditing standards: 1994 revision.** Washington.

HATRY, Harry P. ,WINNIE, Richard E., FISK, Donald M.(1981). **Practical Program Evaluation for State and Local Governments.** 2. ed. The Urban Institute Press : Washington, D.C..

INSTITUTO Serzedello Corrêa. **Curso: Elaboração de Indicadores de Desempenho Institucional – Fábio Ferreira Batista.** Novembro, 99.

INTOSAI (1995). Working Group on Programme Evaluation. **Draft summary report presented during the XV Incosai.** Cairo. Mimeografado.

KING, Jean A. et alii (1987). **How to assess program implementation.** 2. ed. Newbury Park : Sage.

KPMG. **Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria Operacional I.** (Notas de Aula). Julho 1998.

KPMG. **Output Mapping & Developing Performance Indicators.** (Documento do Microsoft Word).

KPMG. **Results Oriented Management - ROM.** (Apresentação em Microsoft Powerpoint). Spring 1999.

NATIONAL Audit Office. **Value for Money – Handbook.** Spring 97.

NATIONAL Audit Office. **Performance measurement – what to look for in VFM studies.** Spring 98.

NATIONAL Audit Office. **What are taxpayers getting for their money? – A value for money guide to examining outputs and outcomes.** Spring 1999.

NATIONAL Audit Office. **Are we being served? – A value for money**

guide. Spring 1999.

AUDIT Commission. **Direction 98 – Performance Indicators for the Financial Year 1999/2000.**

NATIONAL Audit Office. **Benchmarking..**

PATTON, Michael Quinn (1987). **How to use qualitative methods in evaluation.** Newbury Park : Sage.

ROSSI, Peter; COOK, Thomas (198-). Evaluation research: Sesame Street. In: OSKAMP, Stuart (Ed.). **Applied social psychology.** Englewood Cliffs : Prentice-Hall. p. 124-146.

SCRIVEN, Michael (1991). **Evaluation thesaurus.** 4. ed. Newbury Park : Sage.

WEISS, Carol H. (1972). **Evaluation research:** methods of assessing program effectiveness. Englewood Cliffs : Prentice-Hall.



