



Especialização em
Auditoria e Controle Interno

Auditoria Operacional

Lorena Costa de Oliveira Araújo



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes



Especialização em
Auditoria e Controle Interno

Auditoria Operacional

Lorena Costa de Oliveira Araújo

Fortaleza



2024



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglêsa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes

Auditoria Operacional

©2024 Copyright by Autores/Orgnizadores

O conteúdo deste livro, bem como os dados usados e sua fidedignidade, são de responsabilidade exclusiva do autor. O download e o compartilhamento da obra são autorizados desde que sejam atribuídos créditos ao autor. Além disso, é vedada a alteração de qualquer forma e/ou utilizá-la para fins comerciais.

Presidenta da República

Luiz Inácio Lula da Silva

Ministro da Educação

Camilo Sobreira de Santana

Presidente da CAPES

Denise Pires de Carvalho

Diretor de Educação a Distância da CAPES

Suzana dos Santos Gomes

Governador do Estado do Ceará

Elmano de Freitas da Costa

Reitor da Universidade Estadual do Ceará

Hidelbrando dos Santos Soares

Vice-Reitor

Dárcio Italo Alves Teixeira

Pró-Reitora de Pós-Graduação

Ana Paula Ribeiro Rodrigues

Coordenador da SATE e UAB/UECE

Francisco Fábio Castelo Branco

Coordenadora Adjunta UAB/UECE

Eloísa Maia Vidal

Direção do CESA

José Joaquim Neto Cisne

Editora da EdUECE

Cleudene de Oliveira Aragão

Coordenação Editorial

Eloísa Maia Vidal

Assistente Editorial

Nayana Pessoa

Projeto Gráfico e Capa

Roberto Santos

Revisão Textual

Eleonora Lucas

Diagramador

Francisco Saraiva

Conselho Editorial

Ana Carolina Costa Pereira

Ana Cristina de Moraes

André Lima Sousa

Antonio Rodrigues Ferreira Junior

Daniele Alves Ferreira

Erasmus Miessa Ruiz

Fagner Cavalcante Patrocínio dos Santos

Germana Costa Paixão

Heraldo Simões Ferreira

Jamili Silva Fialho

Lia Pinheiro Barbosa

Maria do Socorro Pinheiro

Paula Bittencourt Vago

Paula Fabricia Brandão Aguiar Mesquita

Sandra Maria Gadelha de Carvalho

Sarah Maria Forte Diogo

Vicente Thiago Freire Brazil

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Araújo, Lorena Costa de Oliveira
Auditoria operacional [livro eletrônico] / Lorena
Costa de Oliveira Araújo. -- Fortaleza, CE : Editora
da UECE, 2024.
PDF

Bibliografia.

ISBN 978-85-7826-977-7

1. Administração pública - Brasil - Auditoria
2. Auditoria administrativa 3. Brasil. Tribunal de
Contas da União 4. Dados - Análise 5. Finanças
públicas I. Título.

25-248420

CDD-352.439

Índices para catálogo sistemático:

1. Auditoria operacional : Administração pública 352.439

Eliete Marques da Silva - Bibliotecária - CRB-8/9380

Editora da Universidade Estadual do Ceará – EdUECE

Todos os direitos reservados

Editora da Universidade Estadual do Ceará – EdUECE

Av. Dr. Silas Munguba, 1700 – Campus Itaperi – Reitoria – Fortaleza – Ceará

CEP: 60714-903 – Tel: (085) 3101-9893

www.uece.br/eduece – E-mail: eduece@uece.br

Editora filiada à



Sumário

Apresentação	7
Capítulo 1 - Conceitos e Características da Auditoria Operacional.....	9
1. Definição e objetivos da Auditoria Operacional.....	12
2. Normas Brasileiras de Auditoria Aplicadas ao Setor Público	24
Capítulo 2 - Seleção de temas	31
1. Processo de seleção de temas.....	34
2. Integração com o planejamento estratégico	34
3. Critérios de seleção	35
4. Levantamento e elaboração da proposta da auditoria	37
Capítulo 3 - Planejamento de auditoria.....	43
1. Atividades do planejamento	45
2. Matriz de planejamento	57
3. Informações requeridas	58
4. Fonte de informação	59
5. Procedimentos de coleta de dados	59
6. Procedimentos de análise de dados.....	60
7. Limitações.....	60
9. Elaboração de instrumentos de coleta de dados e teste-piloto	61
10. Plano de auditoria	61
Capítulo 4 - Execução	67
1. Execução	69
2. Evidências.....	73
3. Técnicas de coletas de dados.....	75
4. Técnicas de análises de dados.....	78
5. Matriz de achados	80
6. Boas práticas	82
7. Encaminhamento	82
8. Benefícios esperados.....	82

Capítulo 5 - Papéis de trabalho	87
1. Conceito e fundamentação do papel de trabalho17	89
2. Forma e conteúdo do papel de trabalho	90
3. Pontos essenciais em um papel de trabalho.....	92
4. Normas para preenchimento do papel de trabalho	93
5. Natureza dos papéis de trabalho.....	93
Capítulo 6 - Relatório e Monitoramento	99
1. Relatório de Auditoria18.....	102
2. Divulgação	112
3. Monitoramento.....	113
Sobre a autora	121

Apresentação

Caros estudantes,

Sejam bem-vindos ao estudo da disciplina Auditoria Operacional, de fundamental importância no processo de sua formação profissional.

A auditoria operacional representa um instrumento vital para avaliar a gestão e para a execução de operações governamentais, assegurando que estas se alinhem aos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Esse tipo de auditoria busca não apenas verificar a conformidade das operações governamentais com esses princípios fundamentais, mas também identificar áreas passíveis de aprimoramento. Ao fazer isso, a auditoria operacional contribui significativamente para a melhoria da governança, promovendo a responsabilidade, a transparência e, em última análise, garantindo que os cidadãos recebam um retorno justo pelos impostos pagos.

Além disso, no âmbito governamental, é um importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por entidades públicas, respeitando assim os princípios da transparência e da prestação de contas.

Para estudarmos essa área de conhecimento tão importante, trataremos, no capítulo 1, dos aspectos iniciais sobre a fundamentação da auditoria operacional, abordando seu conceito, as características únicas que a diferenciam de outros tipos de auditoria, os elementos-chave que compõem sua estrutura e os requisitos essenciais que precisam ser cumpridos para que a auditoria operacional seja realizada com sucesso.

Dos capítulos 2 ao 5, iremos nos debruçar sobre questões operacionais da auditoria, iniciando pelo processo de seleção de temas, passando pela elaboração de planejamento, procedimentos de execução da auditoria e finalizando com a elaboração dos papéis de trabalho de auditoria, importante fonte de evidência da execução do trabalho de auditoria.

O último capítulo, 6, é reservado ao estudo do produto final do trabalho da auditoria, o relatório de auditoria, as orientações gerais e principais requisitos para sua elaboração e da última fase da auditoria, o monitoramento que é essencial para garantir que as recomendações e determinações do Tribunal de Contas da União (TCU) sejam efetivamente aplicadas.

Então, boa leitura e bons estudos! Desejamos que você aproveite o máximo todo o conhecimento que estamos lhe oferecendo.

A autora

Capítulo

1

Conceitos e Características da Auditoria Operacional

Objetivos

- Introduzir conceitos e outros elementos fundamentais de auditoria operacional;
- Identificar características que diferenciam a auditoria operacional de outros tipos de auditoria e identificar os elementos-chave que compõem sua estrutura;
- Compreender o conceito de ciclo de auditoria operacional e suas principais fases e aprender sobre as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público, com ênfase nas NBASP 300 e 3.000.
- Detalhar os requisitos essenciais que precisam ser cumpridos para que a auditoria operacional seja realizada com sucesso.

Introdução

A auditoria operacional representa um instrumento vital para avaliar a gestão e as operações governamentais, assegurando que estas se alinhem com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Conforme delineado pela NBASP 300 (IRB, 2021), esse tipo de auditoria busca não apenas verificar a conformidade das operações governamentais com esses princípios fundamentais, mas também identificar áreas passíveis de aprimoramento. Ao fazer isso, a auditoria operacional contribui significativamente para a melhoria da governança, promovendo a responsabilidade, a transparência e, em última análise, garantindo que os cidadãos recebam um retorno justo pelos impostos pagos. Esse processo complexo e detalhado requer uma abordagem metodológica rigorosa, abrangendo a definição clara de objetivos, a aplicação de critérios específicos e a gestão de riscos, além de enfatizar a importância da independência, da ética e da supervisão eficaz.

O presente capítulo versa sobre o conceito de auditoria operacional, objetivos, suas principais características, elementos, requisitos gerais para a auditoria operacional, ciclo de auditoria operacional e as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público que regulamentam a atividade da auditoria operacional.

1. Definição e objetivos da Auditoria Operacional

De acordo com a NBASP 300 (IRB, Item 9, 2021) a auditoria operacional pode ser definida como “o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.”

Esse tipo de auditoria visa contribuir para o aperfeiçoamento da economicidade, da eficiência e da efetividade. Além de contribuir para a boa governança, a *accountability* e a transparência. Dessa forma, pode-se dizer que a auditoria operacional procura fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para melhoria.

Os princípios de economicidade, eficiência e efetividade podem ser definidos conforme segue.

- **Economicidade:** envolve a redução dos custos dos recursos empregados para realizar uma atividade, mantendo os níveis de qualidade. **É essencial que os recursos sejam providenciados de maneira oportuna, em quantidades adequadas, com a qualidade necessária e ao menor custo possível.** Isso diz respeito à habilidade de uma organização de administrar de forma eficaz os recursos financeiros que lhe são confiados. A avaliação da economicidade pode incluir a análise de práticas de gestão, sistemas de gerenciamento, comparação de processos de compras (benchmarking) e outros procedimentos relacionados à auditoria operacional (Brasil, 2020a).
- **Eficiência:** envolve maximizar o aproveitamento dos recursos disponíveis. Está relacionado à proporção entre os recursos utilizados e os resultados alcançados, considerando aspectos como quantidade, qualidade e pontualidade na entrega. Cohen e Franco (1993) afirmam que essa dimensão aborda como os insumos são convertidos em produtos através do processo de transformação. A análise pode ser realizada de duas formas: reduzindo ao mínimo o custo total ou os recursos necessários para produzir uma quantidade e qualidade específicas de produto; ou ajustando a mistura de insumos de forma a ampliar a produção, considerando um orçamento total previamente estabelecido. De acordo com o Tribunal de Contas da União, a eficiência é uma medida comparativa, indicando que uma auditoria focada em eficiência requer algum tipo de benchmarking. Tais auditorias podem investigar os processos desde os insumos até os produtos finais, com o objetivo de identificar e destacar quaisquer ineficiências presentes nos processos ou em sua execução (Brasil, 2020a).

- **Efetividade:** a NBASP 300 (2021) afirma que o princípio da efetividade se refere a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos. A efetividade está relacionada à capacidade de atingir os resultados esperados no médio e no longo prazos. Envolve a comparação entre os resultados reais de uma ação ou um programa, ou seja, os efeitos gerados na população-alvo, e os resultados que se pretendia alcançar, expressos pelos objetivos específicos da intervenção. Cohen e Franco (1993) complementam afirmando que o foco é identificar se ocorreram mudanças significativas na população-alvo que possam ser diretamente associadas às atividades do programa em questão (Cohen; Franco, 1993). Analisar a efetividade de uma intervenção governamental trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores, ou seja, pressupõe que bens e/ou serviços foram ofertados de acordo com o previsto. Avaliar a efetividade de um programa envolve um método específico que visa determinar se as ações do programa realmente causaram os resultados observados. Isso é feito comparando os efeitos reais do programa com o que se esperaria que acontecesse se o programa não tivesse sido implementado. Simplificando, é como tentar descobrir se as mudanças positivas que vemos podem realmente ser atribuídas ao programa, olhando para o que teria acontecido sem ele (Brasil, 2020a).

A auditoria operacional tem como principal objetivo aprimorar a governança de maneira econômica, eficaz e eficiente, contribuindo também para a responsabilidade (*accountability*) e transparência. Ela ajuda os responsáveis pela governança a melhorar o desempenho, examinando a eficiência e eficácia das decisões governamentais e verificando se os cidadãos recebem um retorno justo pelos impostos pagos. A auditoria não questiona as intenções legislativas, mas analisa se há falhas nas leis, nos regulamentos ou em sua implementação que impedem o alcance dos objetivos. Foca em áreas com potencial de melhoria e fornece recomendações construtivas. Além disso, aumenta a transparência ao informar parlamento, contribuintes, financiadores, alvos das políticas governamentais e mídia sobre a gestão e os resultados das atividades governamentais, promovendo aprendizado e melhorias. (IRB, 2021).

1.1. Características da auditoria operacional

As auditorias operacionais têm características distintas que as tornam diferentes dos demais tipos de auditoria, financeira e de conformidade (Brasil, 2020a). As auditorias operacionais se destacam das auditorias de conformidade e financeiras por sua abordagem mais flexível, lidando com uma am-

pla gama de temas complexos. Elas permitem maior liberdade na escolha de assuntos, objetos de auditoria, métodos de trabalho e na comunicação dos resultados, utilizando uma variedade de métodos de avaliação, especialmente das ciências sociais. Essa flexibilidade exige dos auditores uma grande capacidade de adaptação, criatividade e análise.

Diferentemente das auditorias financeiras e de conformidade, que produzem opiniões padronizadas sobre demonstrativos financeiros e conformidade legal, as auditorias operacionais não focam em emitir uma opinião geral sobre a eficácia, eficiência e efetividade da entidade ou programa auditado. Seus relatórios são mais variados, analíticos e argumentativos, podendo abordar desde a utilização de recursos até o impacto de políticas, sugerindo melhorias na gestão. Devido a essas diferenças, cada tipo de auditoria requer uma abordagem específica, refletindo seus objetivos distintos, conforme demonstrado no quadro abaixo.

Quadro 1

Características das auditorias de conformidade, operacional e financeira			
Característica	Auditoria operacional	Auditoria de conformidade	Auditoria financeira
Conceitos-chave	Economia, eficiência, eficácia, efetividade	Conformidade com leis e regulamentos	Materialidade, demonstrações financeiras livres de erros materiais
Objetivo	Contribuir para a melhoria da gestão pública	Verificar se o gestor atuou de acordo com normas aplicáveis	Aumentar o grau de confiança nas demonstrações pelos usuários
Papel do auditor	Avaliar o desempenho	Verificar se há discrepância entre a situação encontrada e a lei ou norma	Expressar opinião quanto as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro
Principais áreas de conhecimento do auditor	Ciências sociais, análise de políticas	Direito	Contabilidade
Crítérios	Normas legais, boas práticas, valores profissionais, modelos, experiências	Normas, que incluem leis e regulamentos, resoluções, políticas, códigos, termos acordados ou princípios gerais	Estrutura de relatório financeiro aplicável (normas contábeis) e marco regulatório aplicável

Fonte: Brasil (2020a).

Ressalta-se que é possível realizar auditorias que mesclam elementos de natureza operacional, financeira e de conformidade em uma única análise, conhecidas, no Tribunal de Contas da União (TCU), como auditorias integradas, que têm como objetivo principal determinar quais normas específicas devem ser seguidas na condução do trabalho.

1.2. Ciclos de auditoria operacional

A auditoria no setor público é um processo complexo, sujeito à influência de uma variedade de fatores, conforme ilustrado na Figura 1.

Figura 1 - Diagrama conceitual da auditoria do setor público



Fonte: Adaptado de Brasil (2020a).

Analisando os fatores individualmente da Figura 1, inicialmente temos as informações. Os insumos do processo de auditoria, ou seja, as entradas que serão utilizadas para gerar os resultados, consistem essencialmente em informações.

Dando continuidade à análise, tem-se os requisitos que se referem às normas e às disposições regulatórias que orientam a condução da auditoria. Isso inclui as normas de auditoria dos órgãos reguladores, leis e regulamentos que regem as operações das organizações envolvidas e do objeto de auditoria, bem como os padrões de trabalho estabelecidos pelas entidades de auditoria e de controle. Além disso, os requisitos também abrangem os objetivos e o escopo específico de cada trabalho de auditoria, quando estes são pré-definidos.

Os recursos necessários para a auditoria englobam os recursos materiais, tecnológicos e humanos essenciais para executar as atividades, abrangendo as competências técnicas relacionadas ao conhecimento, às habilidades e às atitudes dos auditores e outros profissionais envolvidos na produção dos resultados da auditoria.

Os resultados da auditoria são registrados no relatório de auditoria, que inclui descobertas, avaliações, opiniões, conclusões, bem como recomendações e determinações sugeridas.

Por último, os destinatários da auditoria no setor público incluem os membros e os painéis dos tribunais de contas, aqueles que solicitaram a auditoria, como o Poder Legislativo ou o próprio sujeito auditado, os gestores e autoridades de alto escalão do sujeito auditado, os líderes de órgãos supervisores e, por fim, a sociedade em geral.

Ao ajustar o nível de análise, torna-se viável uma investigação mais aprofundada do ciclo da auditoria, especialmente o ciclo da auditoria operacional, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 – Ciclo de auditoria operacional



Fonte: Adaptado de Brasil (2020a).

De forma resumida, o ciclo de auditoria operacional começa com a seleção dos temas. Uma vez definido um tema específico, o próximo passo é o planejamento, em que uma estratégia global é delineada e um plano de auditoria é elaborado para detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem seguidos e os resultados esperados da auditoria. Durante a fase de execução, ocorre a coleta e a análise de dados e de informações. Posteriormente, é preparado um relatório preliminar, que é enviado ao gestor para comentários. Após a análise dos comentários do gestor pela equipe de auditoria e eventuais ajustes necessários, o relatório final é elaborado e submetido à apreciação do ministro-relator e do plenário (Brasil, 2020a)

Após ser analisado, o relatório de auditoria é amplamente divulgado para alcançar diversas partes interessadas e aumentar a probabilidade de implementação das deliberações do TCU, sob a forma de recomendações e determinações. A fase de monitoramento tem como objetivo acompanhar as medidas tomadas pelo auditado em resposta às deliberações emitidas, garantindo que os efeitos desejados sejam alcançados e avaliando os benefícios resultantes de sua implementação.

É relevante salientar que as etapas são apresentadas de forma sequencial no ciclo para facilitar a compreensão visual. Contudo, na prática, podem ocorrer sobreposições. Por exemplo, a estruturação do relatório de auditoria pode iniciar já no início do planejamento, com um esboço baseado na hierarquia dos objetivos de auditoria formulados, permitindo uma compreensão clara da direção do trabalho e antecipando as possíveis conclusões que podem ser alcançadas com sua execução.

1.3. Elementos da auditoria operacional

De acordo com a NBASP 100 (IRB, 2021), para serem realizadas as auditorias do setor público contam com elementos básicos que são comuns a todo processo de auditoria: as três¹ partes (auditor, parte responsável e usuários previstos); objeto, critério e informação do objeto; detalhados a seguir.

Quadro 2

Elementos básicos da auditoria governamental	
Elementos	Detalhamento
O auditor	Na auditoria do setor público, o papel de auditor é exercido pela Entidade Fiscalizadora Superior e pelas pessoas às quais essa tarefa é delegada. Esses indivíduos são responsáveis por conduzir as auditorias de acordo com os objetivos e procedimentos estabelecidos.
A parte responsável	Na auditoria do setor público, as principais responsabilidades são determinadas pelo ordenamento constitucional ou legal. As partes podem ser responsáveis pela elaboração da informação sobre o objeto, pela gestão do objeto ou por atender recomendações acerca do objeto e podem ser pessoas ou organizações.
Os usuários previstos	As pessoas, as organizações ou os grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral
Objeto	O objeto refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo da auditoria.
Critério	Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Na determinação da adequação dos critérios, o auditor deve considerar sua relevância e compreensibilidade para os usuários previstos.
Informação	A informação sobre o objeto refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo e do escopo da auditoria.

Fonte: NBASP 3000 (IRB, 2021).

¹ Leia mais sobre os elementos básicos da auditoria governamental em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://nbasp.irbc.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Princípios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

Esses elementos são os agentes e a base sobre a qual a auditoria governamental estão estabelecidas e são imprescindíveis para a sua adequada execução. Ressalta-se que os elementos de auditoria do setor público (auditor, parte responsável, usuários previstos, objeto e critérios), como definidos na NBASP 100 (IRB, 2021), podem ter características distintas na auditoria operacional. Dessa forma, iremos discutir a seguir os referidos elementos trazendo para o âmbito da auditoria operacional.

Em relação ao primeiro elemento, o auditor normalmente é o titular da EFS e as pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias. Geralmente dispõem de ampla liberdade na escolha dos objetos a serem auditados e na definição dos critérios de avaliação, o que afeta diretamente a identificação dos responsáveis e dos destinatários das informações. Apesar de poderem emitir recomendações, é importante que os auditores evitem assumir as responsabilidades que cabem às partes auditadas. Em auditorias operacionais, é comum a formação de equipes multidisciplinares, nas quais os auditores trazem competências variadas e complementares para o trabalho.

O segundo elemento está relacionada à parte responsável, cuja função pode ser dividida entre vários indivíduos ou várias organizações, cada um encarregado de diferentes aspectos relacionados ao objeto auditado. Alguns podem ter contribuído para a ocorrência de problemas, enquanto outros têm a capacidade de implementar mudanças baseadas nas recomendações de uma auditoria operacional. Há também aqueles cuja responsabilidade é fornecer ao auditor as informações ou as provas necessárias. O terceiro elemento, o destinatário do relatório de auditoria operacional, são aqueles para quem o relatório é especificamente preparado. Isso inclui o legislativo, órgãos governamentais e o público em geral.

O quarto elemento refere-se ao objeto de auditoria que define o que é examinado em uma auditoria operacional, englobando programas, projetos, sistemas, organizações ou fundos, assim como suas atividades e seus efeitos. Esse objeto é determinado pelo propósito da auditoria e detalhado através das questões de auditoria. Para ser válido, o objeto deve ser claramente identificável, avaliável segundo critérios estabelecidos e permitir a coleta de evidências adequadas para suportar as conclusões da auditoria.

Por último, o quinto elemento que consiste nos critérios de auditoria que são as referências usadas para avaliar o objeto. Os critérios de auditoria operacional representam os padrões definidos e aceitáveis utilizados para avaliar o desempenho, permitindo julgar a economicidade, a eficiência e a efetividade das atividades auditadas. Esses critérios servem como fundamento para análise das evidências, elaboração de descobertas e formulação de conclusões relativas aos objetivos da auditoria. Eles desempenham um papel importante

tanto nas discussões internas da equipe de auditoria quanto nas interações com a gestão da Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) e as entidades que estão sendo auditadas (IRB, 2021).

1.4. Requisitos gerais para a auditoria operacional

As normas de auditoria **definem**² uma série de requisitos essenciais para realizar auditorias de maneira eficiente e com qualidade superior. Esta seção tem como objetivo resumir os principais requisitos para a realização de auditorias operacionais.

² Para aprofundar o entendimento sobre requisitos gerais para a auditoria operacional, acesse: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-3000-Norma-de-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

a) Independência e ética

De acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021), o auditor, na realização das suas atividades de auditoria operacional, deve cumprir os procedimentos para independência e ética das organizações, normatizado pelas ISSAI sobre independência e ética.

A independência se refere à capacidade de agir livre de controle ou influências inapropriadas. Já a ética diz respeito a um conjunto de normas que guiam o comportamento de uma pessoa ou um grupo, associado a práticas consideradas corretas e aceitáveis socialmente. Esses conceitos são relevantes tanto no âmbito das instituições (EFS) quanto no âmbito individual (auditores) (Brasil, 2020a).

O constructo independência abrange a independência de fato e a independência na aparência. A independência de fato permite que o auditor realize suas atividades sem ser afetado por influências que comprometam o seu julgamento profissional; agir com integridade e exercer objetividade e ceticismo profissional.

Já a independência na aparência se refere à ausência de circunstâncias que levariam uma parte interessada sensata e esclarecida, tendo conhecimento de informações relevantes, a duvidar razoavelmente da integridade, da objetividade ou do ceticismo profissional do auditor ou a concluir que esses requisitos foram comprometidos.

Ademais, a norma estabelece que, no cumprimento das suas atribuições, o auditor deve ter o cuidado de manter-se independente, de modo que os resultados e as conclusões da auditoria sejam imparciais (NBASP 3000, 2021).

b) Usuários previstos e partes responsáveis

De acordo com a NBASP 3000 (2017), no exercício das suas funções, o auditor deve identificar os usuários previstos e as partes responsáveis da audito-

ria, levando em consideração a implicação dos papéis dessas partes na execução do seu trabalho, a fim de que a auditoria seja conduzida de forma adequada.

A norma esclarece que os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório de auditoria operacional, no caso, os poderes legislativo e executivo, as entidades governamentais, os terceiros interessados no relatório de auditoria, o público em geral etc. Em relação à parte responsável, pode incluir responsáveis pelo objeto auditado, em papéis operacionais e/ou de supervisão, mas pode também se referir às pessoas responsáveis por implementar as recomendações e iniciar as mudanças requeridas (Brasil, 2020a).

c) O Objeto

O objeto refere-se à questão “o que é auditado” e é delimitado pelo escopo da auditoria. Em uma auditoria operacional, o objeto pode abranger programas, projetos, sistemas, organizações ou fundos específicos etc. O escopo, por sua vez, determina os limites da auditoria, ligando-se diretamente aos seus objetivos. Ele delimita o que será avaliado e relatado pelo auditor, quais documentos ou registros serão revisados, o intervalo de tempo considerado e os locais abrangidos pela auditoria.

A NBASP 3000 (IRB, 2021) ressalta que as auditorias operacionais examinam se as decisões tomadas pelos poderes legislativo ou executivo são eficiente e eficazmente planejadas e implementadas e se os contribuintes ou cidadãos estão recebendo a contraprestação devida pelos impostos arrecadados.

d) Confiança e asseguração na auditoria operacional

De acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021), o auditor deve comunicar, de forma transparente, o nível de asseguração dos resultados da auditoria do objeto em relação aos critérios. A norma conceitua asseguração como o ato de o auditor garantir que os usuários podem ter confiança nos achados, nas conclusões e nas recomendações do relatório.

Dessa forma, o auditor fornece asseguração aos usuários ao explicar, de maneira equilibrada e razoável, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e porque os achados resultaram nas conclusões. Para atender a esse objetivo, é imprescindível que o auditor relate, de maneira clara, no relatório, o(s) objetivo(s), o escopo, a metodologia e os dados coletados, assim como quaisquer limitações significativas, para que os usuários não sejam induzidos ao erro (Brasil, 2020a).

e) Objetivo(s) de auditoria

O auditor precisa definir, de forma clara, os objetivos da auditoria, que devem se alinhar aos princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade. Esses objetivos devem ser especificados com detalhes precisos para eliminar quaisquer incertezas sobre as questões a serem abordadas.

A NBASP 3000 (2021) exemplifica que objetivos de auditoria dizem respeito a empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais que são relacionados ao objeto.

f) Abordagem de auditoria

O auditor deve escolher uma abordagem de auditoria orientada a resultados, problema ou sistema ou uma combinação destas (IRB, 2021). A abordagem orientada a sistemas examina o funcionamento adequado dos sistemas de gestão, que estão relacionados a examinar as condições de eficiência ou efetividade/eficácia.

Já uma abordagem orientada a resultados avalia se os objetivos de resultados ou de produtos se foram atingidos como planejado ou se os programas e os serviços estão funcionando como pretendido.

Por último, uma abordagem orientada a problemas examina as causas de problemas específicos ou de desvios dos critérios de auditoria. Ressalta-se que as conclusões e as recomendações baseiam-se principalmente no processo de análise e confirmação das causas.

g) Critérios de auditoria

É fundamental que o auditor estabeleça critérios de auditoria adequados, que se alinhem aos objetivos da auditoria e aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade. Esses critérios, que podem ser qualitativos ou quantitativos, servem como base para avaliar o objeto auditado. Na prática de auditorias operacionais, pode ser necessário adaptar os critérios a partir de práticas ótimas, dado que nem sempre é possível defini-los previamente. A norma também ressalta a necessidade de os critérios serem relevantes, claros, completos, confiáveis e objetivos e destaca a importância da discussão desses critérios com a entidade auditada para assegurar um entendimento comum sobre os parâmetros de avaliação.

h) Risco de auditoria

A NBASP 3000 (IRB, 2021) estabelece que o auditor deve gerenciar o risco de auditoria para evitar o desenvolvimento de conclusões e recomenda-

ções incorretos ou incompletos, fornecendo informações desequilibradas ou que não agregam valor.

A norma explica que gerenciar o risco de auditoria está relacionado a antever os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho previsto; desenvolver abordagens de auditoria para abordar esses riscos durante o planejamento e a seleção dos métodos da auditoria e documentar como tais riscos serão abordados eficientes.

i) Comunicação

O auditor é encorajado a planejar e garantir uma comunicação clara e efetiva sobre os principais elementos da auditoria, tanto com a entidade auditada quanto com outras partes interessadas ao longo do processo. Uma comunicação eficiente é fundamental para o sucesso da auditoria, pois facilita a cooperação da entidade auditada e o acesso a dados e a informações necessários.

Importantes aspectos da auditoria que devem ser compartilhados com a entidade auditada incluem: o foco da auditoria, seus objetivos, os critérios aplicados, o período sob análise, a duração estimada da auditoria, e quais organizações ou programas governamentais serão examinados (IRB, 2021).

j) Habilidades

É responsabilidade da Entidade Fiscalizadora Superior garantir que sua equipe de auditoria, de forma coletiva, tenha a competência profissional requerida para a realização da auditoria. Isso engloba ter conhecimento em auditoria, design de pesquisa, métodos das ciências sociais, técnicas investigativas, além de um profundo entendimento de organizações, programas e funções governamentais que estão sendo auditados. A equipe também deve possuir habilidades pessoais como capacidade analítica, competências de escrita e comunicação, criatividade etc.

k) Supervisão

A Entidade Fiscalizadora Superior tem a obrigação de garantir uma supervisão eficaz do trabalho da equipe de auditoria em todas as etapas do processo. Isso envolve oferecer orientações claras e direcionamento adequado à equipe encarregada da auditoria. Espera-se que o auditor responsável pela supervisão tenha competência e conhecimento aprofundado em metodologias de auditoria, além de habilidades em planejamento e acompanhamento de atividades, gestão de projetos, pensamento estratégico, capacidade de antecipação e solução de problemas.

l) Julgamento e ceticismo profissionais

De acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021), ao conduzir auditorias operacionais, é imperativo que o auditor aplique julgamento e ceticismo profissionais, além de considerar diferentes pontos de vista para manter uma postura objetiva e aberta. Esse tipo de auditoria depende mais de evidências persuasivas do que conclusivas. O uso do julgamento profissional, baseado em conhecimento, habilidade e experiência, é importante para entender adequadamente o objeto auditado. O ceticismo profissional implica uma abordagem questionadora e vigilante na avaliação das evidências coletadas.

Além disso, a norma enfatiza a necessidade de manter um alto padrão de conduta profissional, que inclui: manter padrões profissionais elevados com imparcialidade; evitar trabalhos para os quais a competência é insuficiente; aderir a leis, regulamentos, políticas e procedimentos relevantes; entender os princípios e as normas que orientam a entidade auditada; evitar comportamentos que possam comprometer a reputação da auditoria e seguir rigorosamente os princípios e os requisitos éticos.

m) Controle de qualidade

A Entidade Fiscalizadora Superior deve manter um sistema para assegurar a qualidade, que deve ser observada pelo auditor, a fim de garantir que todos os requisitos sejam atendidos, dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e imparciais, que agreguem valor e respondam às questões de auditoria. Dessa forma, devem ações ser implementadas para salvaguardar a qualidade do processo e do relatório de auditoria serão eficazes se puderem assegurar que a auditoria proporcione uma visão equilibrada e imparcial e que agregue valor.

n) Materialidade

O auditor deve considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria, incluindo os aspectos financeiros, sociais e políticos do objeto, com o objetivo de agregar tanto valor quanto seja possível. Esta é usada na auditoria operacional para definição do objetivo e dos critérios de auditoria, a avaliação das evidências, a extensão da documentação e o gerenciamento dos riscos.

A NBASP 3000 (IRB, 2021) define materialidade como a importância relativa de um assunto dentro do contexto no qual está sendo considerado. Ressalta que além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e *accountability* e ela pode variar ao longo do tempo e do tipo de usuários previstos e das partes responsáveis.

o) Documentação

O auditor deve documentar a auditoria de maneira completa e detalhada com o intuito de promover uma clara compreensão do trabalho realizado, de modo que fique clara a natureza, a época, o escopo e os resultados do trabalho de auditoria realizado, além da evidência de auditoria obtida para sustentar os achados, as conclusões e as recomendações.

Na próxima seção, aprofundaremos os normativos que dão suporte à execução das auditorias do setor público

2. Normas Brasileiras de Auditoria Aplicadas ao Setor Público

A auditoria do setor público conta com o apoio de organizações internacionais e nacionais que desempenham um papel significativo no apoio às suas atividades e na promoção da convergência para padrões de auditoria atualizados e reconhecidos globalmente.

A nível internacional, a International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI³) é uma das principais instituições nesse contexto. Ela é responsável por propor as Normas Internacionais de Instituições Superiores de Auditoria (ISSAIs), que servem como referência para as práticas de auditoria governamental em todo o mundo.

No Brasil, o processo de adoção das normas da INTOSAI⁴ é conduzido em parceria entre o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Instituto Rui Barbosa (IRB). Essa parceria resultou na criação das Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP).

Ressalta-se que a utilização de padrões de auditoria reconhecidos internacionalmente fortalece institucionalmente os Tribunais de Contas e constitui importante instrumento de melhoria do controle e da gestão pública brasileira.

A importância das NBASP é promover a competência, a qualidade e a credibilidade da auditoria do setor público no Brasil, bem como trazer elementos para o melhor desempenho institucional dos tribunais de contas.

As NBASP estão organizadas em três níveis:

a) NBASP Grupo 1: Princípios fundamentais e pré-requisitos para o funcionamento dos TCs são formados com cinco normas que trazem os pré-requisitos organizacionais para os trabalhos de **fiscalização**⁵.

b) NBASP Grupo 2: Princípios fundamentais de auditoria; são formados com quatro normas que envolvem os objetivos e o marco referencial das fiscalizações, por meio da definição dos elementos que devem estar presentes nos trabalhos, bem como os princípios a serem observados ao longo do processo.

³ Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle é uma organização autônoma, independente e apolítica. É uma organização não governamental com status consultivo especial no Conselho Econômico e Social das Nações Unidas.

⁴ Leia mais sobre o INTOSAI e o Instituto Rui Barbosa, em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.repositoriobib.ufc.br/00004e/00004e82.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

⁵ Para aprofundar o conhecimento sobre os grupos das Normas Brasileiras do Setor Público acesse: <https://nbasp.irbcontas.org.br/>. Acesso em: 31 jan. 2024.

c) NBASP Grupo 3: Requisitos mandatórios de auditoria: são formados por duas normas disponibilizadas em 2019 e transformaram os princípios que estão nas normas do nível anterior em requisitos mandatórios.

Nessa seção traz-se um Quadro-resumo com as NBASP grupo 2 em vigor com sua respectiva norma e seus objetivos.

Quadro 3

Resumo NBASP	
Norma	Objetivos
NBASP 100 - Princípios fundamentais de auditoria do setor público	Define auditoria do setor público e seus elementos e estabelece princípios fundamentais, gerais e relacionados a diferentes fases do processo de auditoria.
NBASP 130 - Gestão da ética pelos Tribunais de Contas	O código de ética é uma declaração abrangente dos valores e princípios para orientar o trabalho diário dos auditores.
NBASP 140 - Controle de qualidade para os Tribunais de Contas	O documento auxilia as EFSs a estabelecer e manter um sistema de controle de qualidade adequado ao seu mandato e às circunstâncias.
NBASP 200 - Princípios de auditoria financeira	A NBASP 200 fornece os princípios que devem ser observados na realização de auditorias de demonstrações financeiras individuais ou consolidadas, ou de seus elementos específicos.
NBASP 300 - Princípios de auditoria operacional	A NBASP 300 fornece a estrutura, os princípios gerais e uma visão geral da natureza e dos elementos das auditorias operacionais.
NBASP 400 - Princípios de auditoria de conformidade	A NBASP 400 fornece uma visão geral da natureza, dos elementos e princípios das auditorias de conformidade conduzidas pelas EFSs.
NBASP 2000 - Aplicação das Normas de Auditoria Financeira	A NBASP 2000 incorpora as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) nas normas de auditoria financeira, conforme estipulado pela NBASP 100.
NBASP 2200-2899 - Normas de Auditoria Financeira	As NBASP 2200-2899 coincidem com as Normas Brasileiras de Contabilidade de Auditoria do Setor Público (NBC TASP) publicadas pelo CFC.
NBASP 3000 - Norma para Auditoria Operacional	A NBASP 3000 descreve os recursos e os princípios da auditoria operacional, auxilia os auditores de desempenho das EFS a gerenciar e realizar auditorias operacionais com eficiência.
NBASP 4000 - Norma para Auditoria de Conformidade	O documento explica os requisitos mandatórios e mostra a diversidade na organização e elaboração de relatórios sobre a auditoria de conformidade e o relacionamento com outras auditorias.

Fonte: Instituto Rui Barbosa (2017).

Para fins desta disciplina, vamos nos concentrar em estudar as NBASP que normatizam a atividade da auditoria operacional, que são as normas NBASP 300 e NBASP 3000, detalhadas a seguir.

2.1. NBASP 300 – Princípios de Auditoria Operacional

A NBASP 300 refere-se a um conjunto de diretrizes e de padrões específicos destinados a orientar a realização de auditorias no setor público brasileiro. Ela faz parte de um esforço mais amplo para padronizar e elevar a qualidade das auditorias governamentais, garantindo que sejam conduzidas de forma eficiente, eficaz e com a devida responsabilidade.

Esse documento normativo aborda diversos aspectos da auditoria operacional, focando principalmente em princípios como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das operações e programas governamentais. A NBASP 300 estabelece os fundamentos para a realização de auditorias que não apenas avaliem a conformidade com leis e regulamentos, mas que também promovam melhorias operacionais, contribuam para a transparência e reforcem a *accountability*.

Entre os principais pontos abordados pela NBASP 300 (IRB, 2021), destacam-se:

- a) Independência e Ética:** enfatiza a importância da conduta imparcial e ética dos auditores, garantindo que suas atividades sejam livres de conflitos de interesse e realizadas com integridade.
- b) Planejamento de Auditoria:** detalha as etapas necessárias para o planejamento eficaz de uma auditoria operacional, incluindo a definição de objetivos claros, a determinação do escopo e a identificação dos critérios de auditoria.
- c) Execução da Auditoria:** orienta sobre como conduzir a auditoria de maneira sistemática e eficiente, incluindo técnicas para coleta e análise de evidências, bem como a avaliação dos resultados em relação aos critérios estabelecidos.
- d) Relatório de Auditoria:** discute a importância de comunicar os resultados da auditoria de forma clara e objetiva, fornecendo informações precisas e úteis que possam apoiar a tomada de decisões e a implementação de melhorias.
- e) Controle de Qualidade e Melhoria Contínua:** ressalta a necessidade de implementar procedimentos de controle de qualidade em todas as fases da auditoria, além de encorajar a busca constante por aperfeiçoamento das práticas de auditoria.

A NBASP 300 (IRB, 2021), serve como um guia essencial para os auditores do setor público no Brasil, fornecendo uma base sólida para a realização de auditorias que não só cumprem com os requisitos legais e regulatórios, mas que também contribuem significativamente para a eficiência, eficácia e transparência da gestão pública.

2.2. NBASP 3000 – Norma de Auditoria Operacional

Essa norma detalha e orienta todos os aspectos necessários para uma auditoria operacional efetiva, desde o planejamento inicial até a emissão do relatório final. Abaixo estão os pontos principais abordados pela NBASP 3000 (IRB, 2021).

- **Objetivo da Auditoria Operacional:** Define claramente o propósito da auditoria operacional, que é avaliar se atividades, operações, programas ou políticas das entidades estão sendo realizadas de maneira eficiente e eficaz, em conformidade com os princípios de economicidade e efetividade, e identificar oportunidades de melhorias.
- **Planejamento da Auditoria:** Enfatiza a importância de um planejamento cuidadoso, que inclui a definição dos objetivos da auditoria, a determinação do escopo, a identificação dos critérios de auditoria e o desenvolvimento de uma estratégia de auditoria detalhada.
- **Execução da Auditoria:** Orienta sobre a implementação do plano de auditoria, incluindo a coleta de evidências suficientes, apropriadas e confiáveis por meio de técnicas de auditoria apropriadas, e a análise dessas evidências em relação aos critérios de auditoria estabelecidos.
- **Relatório e Seguimento:** Discute a preparação de relatórios de auditoria claros, concisos e objetivos que comunicam achados, conclusões e recomendações de maneira eficaz. Também trata do seguimento das recomendações para assegurar que as ações corretivas sejam implementadas.
- **Qualidade e Controle Interno:** Aborda a necessidade de sistemas de controle de qualidade internos para assegurar que todos os aspectos da auditoria operacional atendam aos padrões estabelecidos e contribuam para a melhoria contínua das práticas de auditoria.
- **Ética e Independência:** Reforça a necessidade de os auditores manterem elevados padrões éticos e garantirem sua independência, para que os resultados da auditoria sejam imparciais e confiáveis.

A NBASP 3000 é um instrumento vital para auditores públicos, provendo um quadro de referência que promove uma abordagem sistemática, disciplinada e eficiente para a avaliação do desempenho governamental. Ao seguir essas normas, as instituições de auditoria do setor público podem não apenas identificar áreas para melhoria, mas também contribuir significativamente para a eficiência e eficácia da administração pública.

Síntese do Capítulo



Auditoria operacional, conforme definida pela NBASP 300 (IRB, 2021), é uma avaliação independente, objetiva e confiável que verifica se as operações governamentais, incluindo programas, sistemas, atividades e organizações, aderem aos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, identificando também oportunidades de melhoria. Este tipo de auditoria visa fortalecer a governança, aumentar a responsabilidade (*accountability*) e a transparência, fornecendo análises, *insights* e, quando aplicável, recomendações de melhorias.

Os princípios fundamentais da auditoria operacional incluem a análise de economicidade, eficiência e efetividade. A economicidade foca em reduzir custos dos recursos usados, mantendo a qualidade, através da avaliação de práticas de gestão e sistemas de gerenciamento. A eficiência busca otimizar o uso dos recursos para obter os melhores resultados, analisando como os insumos são transformados em produtos. Já a efetividade verifica se os objetivos foram atingidos e se os resultados esperados, foram alcançados, examinando a conexão entre as ações realizadas e os impactos gerados.

As auditorias operacionais distinguem-se das auditorias financeiras e de conformidade pela sua abordagem mais flexível, permitindo uma maior liberdade na escolha dos objetos de auditoria, métodos de trabalho e na forma de comunicar os resultados. Essa flexibilidade requer dos auditores uma grande capacidade analítica, criatividade e abertura para diferentes perspectivas e argumentos.

O ciclo de auditoria operacional segue um processo sistemático que começa com a seleção de temas de interesse. Após a escolha de um tema, a etapa de planejamento é iniciada para definir uma estratégia abrangente e elaborar um plano de auditoria detalhado, que inclui os objetivos, questões a serem investigadas, procedimentos a serem seguidos e os resultados esperados. Na fase de execução, ocorre a coleta e a análise de dados e de informações. Em seguida, elabora-se um relatório preliminar, que é enviado ao gestor para comentários. Após essa avaliação, o relatório é amplamente divulgado para assegurar a implementação efetiva das recomendações. A fase de monitoramento visa acompanhar as ações tomadas pelo auditado em resposta às deliberações.

As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) são emitidas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB) com a participação do Tribunal de Contas da União (TCU) e dos demais tribunais de contas brasileiros tendo como objetivo realizar uma auditoria independente e com eficiência, bem como apoiar

os tribunais de contas no desempenho de suas atribuições legais e vendo os principais aspectos relacionados as normas relacionadas à auditoria financeira. Verificamos, de forma geral, as NBASP 300 e 3000 que tratam sobre as auditorias operacionais.

Atividades de avaliação



1. Escreva um texto dissertativo explicando a definição de auditoria operacional conforme estabelecido pela NBASP 300 (IRB, 2021).
2. Quais são os princípios fundamentais que a auditoria operacional visa avaliar nas operações governamentais e suas funções?
3. Discuta, à luz das normas de auditoria, sobre os modos como a independência e a ética são integradas nas práticas de auditoria operacional
4. Explique o conceito de materialidade na auditoria operacional e explique como ela é aplicada segundo a NBASP 3000 (IRB, 2017).
5. Como é estruturado o ciclo de auditoria operacional e quais são as principais etapas envolvidas?

Referências



BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Manual de auditoria operacional**. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020a. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf> Acesso em: 31 jan. 2024.

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

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 100** – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. 2021. Disponível em: <chrome-extension://efaid-nbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Princípios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Sector-Publico.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 300** – Princípios-de-Auditoria-Operacional. 2021. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-300-Princípios-de-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 3000** – Norma-de-Auditoria-Operacional. 2021. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-3000-Norma-de-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

Capítulo

2

Seleção de temas

Objetivos

- Conhecer o processo de seleção de tema, entendendo o seu conceito e sua importância no desenvolvimento da auditoria operacional.
- Compreender como tal processo está integrado ao planejamento estratégico.
- Aprender sobre o processo de levantamento de escopo amplo e escopo restrito.
- Conhecer aspectos relacionados à formulação da proposta de auditoria referente à seleção do tema.

Introdução

A auditoria, no setor público, desempenha um papel fundamental na garantia de transparência, eficiência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos. Nesse contexto, o processo de auditoria segue um ciclo bem definido, com estágios que vão desde a seleção dos temas até a formulação das propostas de auditoria. O estágio inicial desse ciclo é a seleção do tema, em que são escolhidos assuntos que possam contribuir significativamente para o aprimoramento da administração pública. Essa seleção é guiada por critérios específicos e considera a materialidade, o risco e a auditabilidade dos temas propostos. No Tribunal de Contas da União (TCU), esse processo é integrado ao planejamento estratégico e busca alinhar as atividades de fiscalização com os objetivos da instituição e as necessidades da sociedade.

A seleção dos temas envolve uma análise cuidadosa das áreas governamentais, identificando situações-problema e priorizando objetos de auditoria que possam agregar valor e promover melhorias significativas. Para isso, são estabelecidos critérios de seleção que consideram a relevância, o risco e a capacidade de avaliação dos temas propostos.

Como descrito, o presente capítulo versa sobre o conceito de seleção de tema na auditoria operacional, seu processo de seleção, integração com o planejamento estratégico, critérios utilizados e formulação da proposta de auditoria referente à seleção do tema.

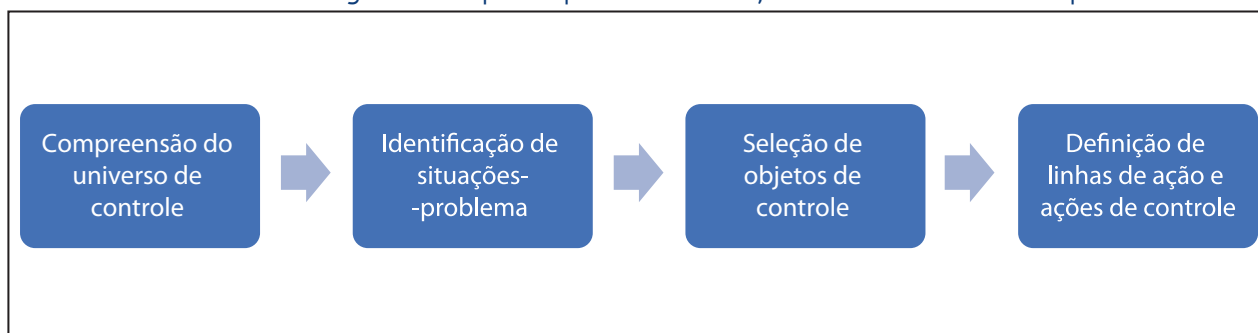
1. Processo de seleção de temas

O estágio inicial do ciclo de auditoria é a seleção do tema da auditoria, esta etapa é considerada parte do planejamento, conforme descrito na NBASP 3000 (IRB, 2021), que prevê duas atividades: seleção de temas e delineamento da auditoria. A norma ressalta que é fundamental escolher um tema que permita a realização de uma auditoria capaz de contribuir para a melhoria da administração pública. Uma seleção cuidadosa implica escolher temas que possam oferecer os maiores benefícios à sociedade, levando em consideração diversas alternativas.

O processo de seleção de temas, ou seja, de determinação das áreas a serem auditadas **é essencial devido à vasta extensão do escopo de atuação do controle externo em comparação com seus recursos limitados.**

O método de seleção de temas adotado é composto por quatro etapas⁶ distintas, como mostra a Figura 3.

Figura 3 – Etapas do processo de seleção de temas em auditoria operacional



Fonte: Adaptado de Brasil (2020a).

A seleção do tema está diretamente relacionada com a situação-problema que pode ser definida como um conjunto de condições ou circunstâncias que geram ou têm potencial para gerar impactos de ordem econômica, social e ambiental que afetam a sociedade e estão dentro da esfera de atuação do governo (Brasil, 2016a).

2. Integração com o planejamento estratégico

O processo de seleção de temas deve ser integrado de forma simultânea ao planejamento estratégico e ao sistema de planejamento anual da Entidade Fiscalizadora Superior (EFS), conforme preconizado pela NBASP 3000 (IRB, 2021). Isso significa que o processo de planejamento estratégico da EFS pode ser considerado como o primeiro passo na seleção de temas.

⁶ Para aprofundar o tema método de seleção de temas em vigor no TCU, acesse: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/selecao-de-objetos-e-acoes-de-controle/>. Acesso em: 31 jan. 2024.

Dessa forma, o auditor deve selecionar temas de auditoria com base no processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisa para identificar riscos e problemas de auditoria, ou seja, escolhendo temas de auditoria que sejam significativos, auditáveis e consistentes com o mandato da EFS, com o objetivo de maximizar o impacto esperado da auditoria, tendo devidamente em conta as capacidades do processo.

Após a definição das principais áreas de atuação, alinhadas aos objetivos do TCU, o processo de seleção de objetos de auditoria pode ser mais direcionado, avançando para a análise das informações setoriais das ações governamentais em relação aos critérios de seleção. Essa segunda fase possibilitará a transição do planejamento estratégico para a elaboração do plano operacional (Brasil, 2020 a).

3. Critérios de seleção

Após a definição das decisões estratégicas, o próximo estágio do processo de seleção de objetos de auditoria consiste em estabelecer os critérios a serem utilizados para selecionar objetos específicos de auditoria.

Os temas de auditoria a serem escolhidos devem ser relevantes, auditáveis, consistentes com o mandato da Entidade Fiscalizadora Superior (EFS), conforme estabelecido pela NBASP 3000 (IRB, 2021).

Ressalta-se que é essencial que o objeto de auditoria reflita a materialidade e o risco presentes na área em questão. Esse aspecto é fundamental para agregar valor e assegurar a relevância da auditoria (GUID 3910/26).

A seguir iremos definir os conceitos de materialidade, risco, agregar valor e auditabilidade que são essenciais para o processo de seleção de tema na auditoria operacional.

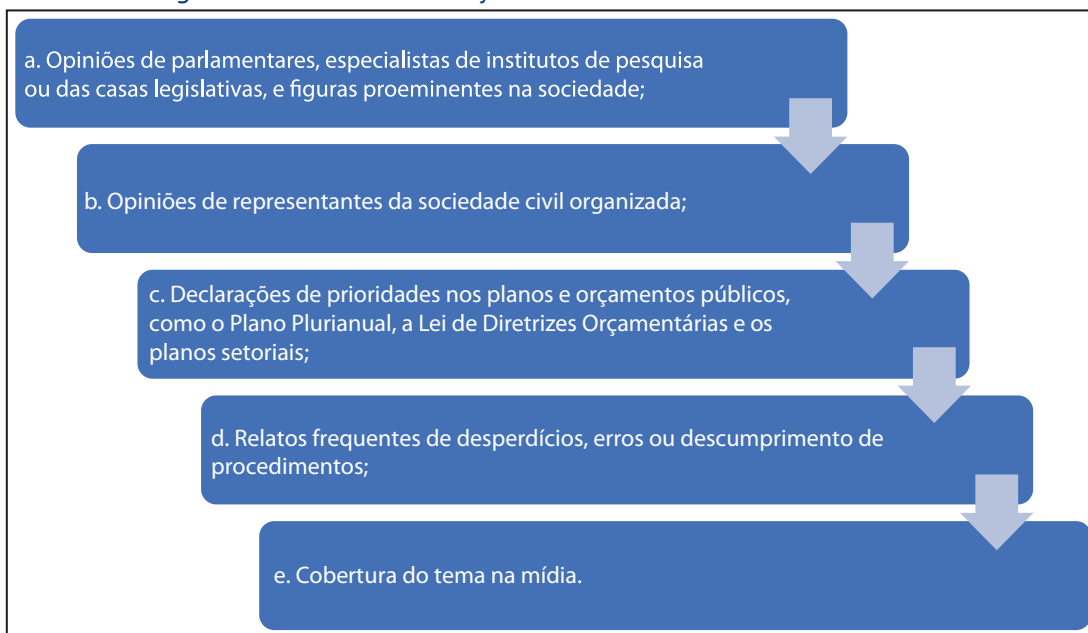
3.1. Materialidade

A respeito da materialidade **é importante ressaltar que o seu conceito no processo de seleção de tema significa que o auditor** deve considerar os valores, a natureza e o contexto do objeto de auditoria. Embora nem sempre os benefícios das auditorias operacionais sejam quantificáveis financeiramente, o aprimoramento de processos com alta relevância financeira tem grande potencial para gerar economia ou eliminar desperdícios.

Em auditoria, os conceitos de materialidade e relevância estão intrinsecamente ligados. Considerar a materialidade implica direcionar a seleção para temas que sejam relevantes, ou seja, atuais, de grande valor e importância nacional e que despertem interesse na sociedade.

Alguns meios que podem ser utilizados para identificar a relevância de possíveis objetos de auditoria incluem os itens descritos na Figura abaixo.

Figura 4 – Relevância dos objetos de auditoria



Fonte: Adaptado de Brasil (2020a).

3.2. Risco

Outro critério que também é fundamental no processo de seleção é o risco, definido como um evento que pode impactar adversamente o alcance dos objetivos. Objetos sujeitos a riscos elevados têm uma maior probabilidade de prejudicar o alcance dos objetivos, o que pode afetar negativamente seu desempenho (Brasil, 2016a).

Eventos adversos em auditorias podem ser causados por variadas situações, incluindo complexidade gerencial com múltiplas organizações envolvidas, deficiências em estrutura, planejamento e controle, ausência de dados confiáveis ou atualizados sobre o desempenho auditado, ambiguidade em objetivos, metas e responsabilidades, e dificuldades operacionais com sistemas informatizados.

3.3. Agregar valor

A agregação de valor refere-se à geração de novos conhecimentos e novas perspectivas sobre o objeto de auditoria, assim como à contribuição para aprimorar o desempenho.

A auditoria pode agregar valor de forma significativa em situações como o debate ou mudanças significativas em políticas públicas, a presença de ineficiências como lacunas ou duplicações em ações governamentais, o surgimento de atividades emergenciais ou alterações contextuais, a falta de revisões anteriores ou análises por entidades de fiscalização sobre o tema, e o limitado entendimento sobre como as ações governamentais impactam na solução de problemas (Brasil, 2016a).

3.4. Auditabilidade

A auditabilidade diz respeito à capacidade do auditor de chegar a conclusões relacionadas aos objetivos da auditoria a ser realizada. No caso da auditoria operacional, isso implica chegar a conclusões sobre a economicidade, eficácia, eficiência ou efetividade do objeto sujeito à auditoria. Por exemplo, é necessário avaliar se existem abordagens, metodologias e critérios de auditoria disponíveis, se as informações necessárias estarão acessíveis e podem ser obtidas de forma eficaz, e se a equipe de auditoria possui disponibilidade e competências necessárias para conduzir o trabalho (IRB, 2021).

4. Levantamento⁷ e elaboração da proposta da auditoria

Para transformar planos estratégicos em ações concretas, é essencial obter informações atualizadas sobre estrutura, funções e operações dos possíveis alvos de auditoria. Isso ajuda a identificar áreas importantes e vulneráveis em que a auditoria pode realmente fazer a diferença e promover melhorias. Essas informações podem ser coletadas tanto por iniciativas internas da equipe de auditoria, como estudos e pesquisas, quanto por levantamentos, que são ferramentas de fiscalização (Brasil, 2015).

O processo de escolha dos temas de auditoria, que faz parte do planejamento estratégico, geralmente envolve a identificação e análise de riscos ou a avaliação de indicadores que apontam problemas atuais ou potenciais. Assim, entender e avaliar esses riscos é importante para definir o foco das investigações futuras e para atualizar os planos estratégicos de auditoria do TCU.

Levantamentos podem tanto ajudar a escolher novos temas para futuras auditorias quanto a decidir sobre a viabilidade de realizar auditorias específicas. Dependendo do que já se sabe sobre o assunto e do objetivo da auditoria, esses levantamentos podem ser mais amplos ou mais específicos.

⁷ Para saber mais sobre levantamento, acesse: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/roteiro-de-levantamento.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

4.1. Levantamento de escopo amplo

O levantamento de escopo amplo é uma forma de pesquisa que ajuda a entender como funcionam as áreas do governo que podem ser fiscalizadas, buscando descobrir possíveis temas para auditorias futuras. Essa pesquisa olha desde informações gerais até detalhes específicos e é feita com uma visão de longo prazo. Ela pode ajudar a encontrar oportunidades tanto para auditorias que checam se as coisas estão sendo feitas de acordo com as regras (auditorias de conformidade) quanto para aquelas que avaliam a eficácia das ações do governo (auditorias operacionais) (Brasil, 2015).

Durante esse levantamento, a equipe coleta várias informações, como planos do setor, leis que regem programas e organizações, orçamentos e gastos, sistemas de informação e como o desempenho é monitorado e avaliado. Também olha para estudos feitos por outros órgãos de pesquisa e de fiscalização.

O objetivo é entender bem como os programas do governo trabalham juntos para atingir metas específicas, o papel das organizações governamentais e privadas e os principais desafios. Essa pesquisa também atualiza informações sobre áreas governamentais, identifica novas tendências e mudanças nas políticas públicas e observa se é necessário usar novas formas de auditoria (Brasil, 2016a).

4.2. Levantamento de escopo restrito

Em certos casos, pode ser preciso fazer uma análise mais detalhada para verificar se é possível realizar uma auditoria, ou seja, se o tema escolhido para a fiscalização pode ser efetivamente auditado. Esse aprofundamento, chamado de estudo de viabilidade, pode ser necessário por várias razões. Uma delas é a questão da oportunidade: como a pesquisa inicial busca identificar temas para auditorias no futuro próximo ou distante, mudanças nas circunstâncias podem demandar que as informações sejam atualizadas e os critérios de escolha, revisados. Outra razão é que, apesar de uma análise inicial abrangente poder dar uma boa visão geral, ela pode não fornecer detalhes suficientes para decidir sobre a realização de uma auditoria específica, exigindo informações mais precisas (Brasil, 2015).

O resultado final do estudo de viabilidade deve apresentar uma opinião clara e bem fundamentada sobre se vale a pena realizar a auditoria. Essa conclusão deve explicar por que a auditoria é importante, destacando como ela pode trazer vantagens para a população. Deve justificar a escolha do tema da auditoria, mostrando o impacto positivo que a fiscalização pode ter.

Após escolher os temas de auditoria, a equipe do Tribunal precisa elaborar uma proposta detalhada para o Plano de Controle Externo. Essa proposta

deve especificar o que será auditado (objeto de auditoria) e qual é o objetivo da auditoria. O tema escolhido deve ser claro, avaliável com critérios bem definidos e permitir a coleta de evidências suficientes para apoiar os resultados da auditoria. O objetivo da auditoria, especialmente em auditorias operacionais, deve focar em avaliar se as atividades são econômicas, eficientes, eficazes e produzem os efeitos desejados, de acordo com NBASP 300 (IRB, 2021).

A equipe técnica também precisa detalhar na proposta de auditoria os recursos que serão necessários para alcançar os objetivos dentro dos prazos estipulados, considerando competências, habilidades e conhecimentos requeridos, além da natureza e da complexidade de cada tarefa. Somente devem ser sugeridos trabalhos para os quais a equipe técnica considere que possui as habilidades, tempo e recursos necessários para uma execução adequada, e que esses recursos sejam apropriados para lidar com os riscos à qualidade que possam surgir, conforme NBASP 100 (IRB, 2021).

Síntese do Capítulo



O ciclo de auditoria operacional começa com a seleção cuidadosa dos temas de auditoria, uma etapa importante para garantir que a auditoria contribua significativamente para a melhoria da administração pública. Este processo, conforme descrito na NBASP 3000, envolve a seleção de temas que ofereçam os maiores benefícios para a sociedade, considerando uma ampla gama de alternativas. O método de seleção é composto por várias etapas e é integrado ao planejamento estratégico da Entidade Fiscalizadora Superior (EFS), garantindo que os temas escolhidos sejam relevantes, auditáveis e alinhados ao mandato da EFS.

A seleção de temas é informada por uma análise detalhada de potenciais áreas de auditoria, considerando a materialidade, o risco, a capacidade de agregar valor e a auditabilidade do tema. A materialidade se refere à importância financeira e social do tema, enquanto o risco diz respeito à probabilidade de que problemas no tema auditado afetem negativamente o desempenho. A agregação de valor envolve a capacidade da auditoria de gerar novos conhecimentos e novas perspectivas, contribuindo para o aprimoramento do desempenho. A auditabilidade, por sua vez, avalia a viabilidade de realizar a auditoria com base na disponibilidade de metodologias, informações e competências necessárias.

Uma vez selecionados os temas, o processo avança para a formulação da proposta de auditoria, que deve detalhar o objeto de auditoria e o ob-

jetivo do trabalho. Essa proposta é integrada ao Plano de Controle Externo e orienta a equipe de auditoria na coleta de evidências suficientes para apoiar os seus resultados. O objetivo da auditoria operacional deve estar relacionado às dimensões de desempenho como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Além disso, o processo de seleção de temas de auditoria envolve a realização de levantamentos, que podem ser de escopo amplo ou restrito. Levantamentos de escopo amplo visam entender a organização e o funcionamento de áreas governamentais potencialmente auditáveis, identificando possíveis objetos de auditoria para auditorias operacionais e de conformidade. Esses levantamentos coletam informações sobre planos setoriais, base legal, orçamento, sistemas de informação, entre outros, e buscam entender a interação entre programas de governo para alcançar objetivos de políticas públicas.

Atividades de avaliação



1. Qual é a importância da seleção cuidadosa dos temas de auditoria no setor público?
2. Como o processo de seleção de temas de auditoria é integrado ao planejamento estratégico do Tribunal de Contas da União (TCU)?
3. Quais são os principais critérios considerados no processo de seleção de objetos de auditoria?
4. Como é conduzida a etapa de levantamento durante o processo de seleção de temas de auditoria?
5. Qual é o objetivo da formulação da proposta de auditoria no processo de seleção de temas?

Referências



BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**. Brasília, 2015. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>. Acesso em: 31 jan. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações para seleção de objetos e ações de controle**. Brasília, 2016a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/selecao-de-objetos-e-acoes-de-controle/>. Acesso em: 31 jan. 2024.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Manual de auditoria operacional** - 4.ed. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020a. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 100** – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. 2021. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Princípios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 300** – Princípios de Auditoria Operacional. 2021. Disponível em: nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-300-Princípios-de-Auditoria-Operacional.pdf. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 3000** – Norma de Auditoria Operacional. 2021. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-3000-Norma-de-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing**. (GUID 3910). Viena, 2016. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm. Acesso em: 31 jan. 2024.

Capítulo

3

Planejamento de auditoria

Objetivos

- Compreender o conceito de planejamento de auditoria operacional e sua importância para que os objetivos da auditoria sejam atendidos;
- Conhecer todas as etapas para a sua execução, com ênfase na definição do objeto, estratégia, abordagem, escopo, objetivos e critério da auditoria;
- Apresentar o processo de elaboração da matriz de planejamento, os instrumentos de coleta de dados o teste-piloto e o plano de auditoria.

Introdução

A realização de uma auditoria operacional eficaz demanda um planejamento meticuloso e uma execução estratégica, tratando a auditoria como um projeto complexo que requer organização, gerenciamento eficiente e a aplicação de estratégias de gestão de projetos.

Dessa forma, entende-se que o planejamento é um processo essencial que determina eficácia, eficiência e impacto da auditoria em avaliar e melhorar as operações de uma entidade. Essa fase inicial do processo de auditoria estabelece uma fundação sólida para todo o trabalho subsequente, garantindo que os esforços da equipe de auditoria sejam direcionados de maneira a otimizar recursos e alcançar os objetivos estabelecidos, contribuindo para a melhoria da gestão e da governança das entidades auditadas.

O presente capítulo versa sobre o conceito de planejamento, suas etapas (objeto, estratégia, abordagem, escopo, objetivos e critério da auditoria, matriz de planejamento, instrumentos de coleta, teste piloto e plano de auditoria) e sua utilidade dentro do processo de execução dos trabalhos de auditoria.

Aqui iremos, junto com você, descrever e definir todos os elementos relacionados às questões que envolvem o planejamento da auditoria operacional.

1. Atividades do planejamento

Para conduzir uma auditoria operacional eficaz dentro do prazo estipulado, é importante que o auditor a trate como um projeto, exigindo planejam-

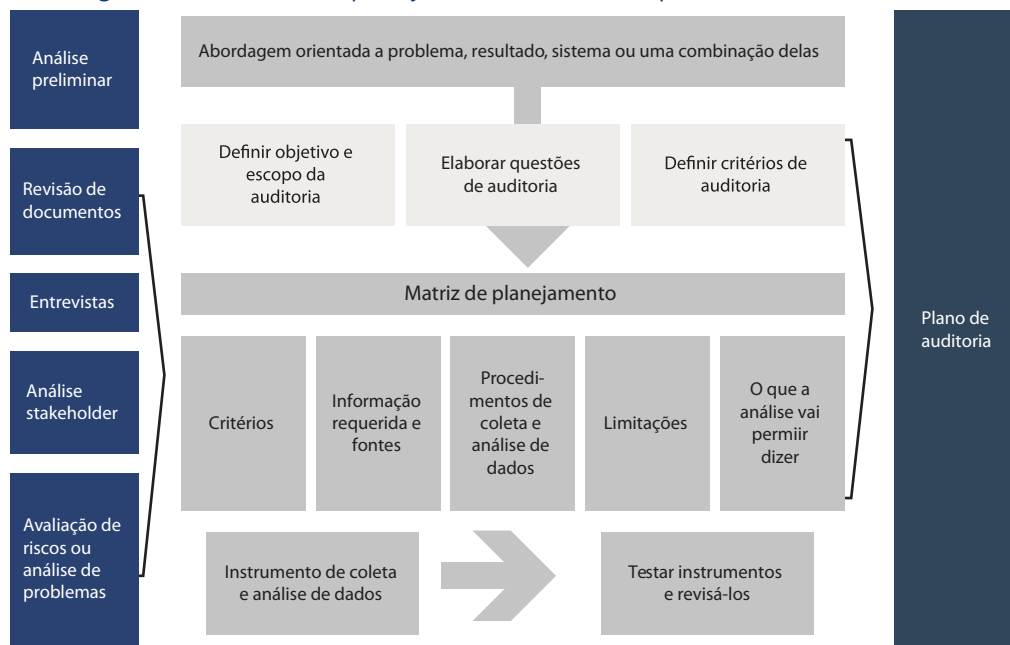
to cuidadoso, organização adequada, gerenciamento efetivo, e a aplicação de métodos e de estratégias de gestão de projetos, conforme recomendado pela NBASP 3000 (IRB, 2021). Dado que a fase de planejamento é essencial para o sucesso da auditoria, é vital dedicar tempo suficiente a essa etapa, assegurando que ela cumpra os padrões de qualidade exigidos.

O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes.

- Refletir sobre o propósito da realização de determinado trabalho;
- Definir os princípios norteadores do trabalho a ser realizado;
- Determinar os produtos esperados (relatórios) ao final do trabalho;
- Considerar o prazo final para execução dos trabalhos, visando à elaboração de um cronograma, que deve conter as atividades a serem realizadas, os responsáveis e o prazo final. (Brasil, 2020).

As principais atividades realizadas durante o planejamento da auditoria operacional, apresentadas na Figura abaixo, serão tratadas nas seções seguintes.

Figura 5 – Atividades de planejamento de auditoria operacional



Fonte: Adaptado de IDI Performance Audit Handbook (IDI 2017)

1.1. Análise preliminar do objeto de auditoria

A análise preliminar envolve a coleta de informações essenciais relacionadas ao objeto a ser auditado. Isso possibilita a avaliação de diferentes abor-

dagens de auditoria e a verificação da disponibilidade de dados necessários. Além disso, é importante avaliar a eficiência na obtenção das informações ou evidências necessárias. (Brasil, 2020).

A compreensão do objeto da auditoria desempenha um papel fundamental na identificação de riscos e pontos críticos, sendo essencial para definir o objetivo, o escopo e a abordagem. É importante assegurar que elementos centrais do objeto auditado sejam adequadamente investigados, documentados e compreendidos.

Inicialmente, deve ser efetuada revisão dos documentos relacionados ao objeto auditado, que deve ser estruturado sobre o contexto da auditoria e sobre o funcionamento do objeto, abordando os seguintes aspectos, detalhados no Quadro abaixo.

Quadro 4

Análise sobre o objeto, seu contexto e funcionamento	
Sobre o objeto e seu contexto	Sobre o funcionamento do objeto auditado
• Objetivos (gerais ou parciais, dependendo da extensão do trabalho); • Política e legislação pertinentes; • Estratégia de atuação; • Estrutura organizacional; • Fontes de financiamento e principais itens de custo e despesa; • Situação no contexto das prioridades governamentais; • Histórico; • Grupos de interesse e características do ambiente externo e interno; • Natureza da atuação de outros órgãos ou programas governamentais que atuam na organização	• Processos gerenciais; • Sistemas de informação e bases de dados existentes; • Ambiente de controle; • Restrições enfrentadas (imposições legais e limitações impostas pela concorrência, pela tecnologia, pela escassez de recursos ou pela necessidade de cooperar com outras entidades).

Fonte: Adaptado de Brasil (2020).

A equipe de auditoria deve realizar uma investigação preliminar abrangente dos sistemas de informação, controles internos e aspectos legais relevantes para a auditoria. Nas auditorias operacionais, a avaliação da confiabilidade dos sistemas de informação e dos controles internos deve enfatizar aspectos que possam impactar a medição do desempenho do objeto auditado (Brasil, 2020).

A avaliação dos controles internos deve ser integrada ao processo de avaliação de riscos, sendo de suma importância registrar os resultados dessa avaliação no plano de auditoria (Brasil, 2011). Além disso, a equipe deve realizar um levantamento abrangente de trabalhos relevantes relacionados ao objeto da auditoria realizados em períodos anteriores, incluindo aspectos avaliados e principais conclusões de relatórios da auditoria interna.

Outro ponto importante são as entrevistas com gestores e técnicos do objeto auditado pois são essenciais para esclarecer informações obtidas durante a revisão documental.

Por fim, é importante aplicar técnicas para diagnosticar a situação a partir da interpretação sistemática das informações coletadas e identificar os principais problemas relacionados ao desempenho do objeto selecionado. Uma das principais técnicas de diagnóstico em auditoria operacional é a análise de stakeholders (Brasil, 2002).

O Quadro 5 apresenta técnicas de diagnóstico amplamente utilizadas e seus respectivos objetivos:

Quadro 5

Técnicas mais usadas na etapa de planejamento	
Técnica de diagnóstico	Objetivo
SWOT e Diagrama de Verificação de Risco (DVR)	• Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo. • Identificar possíveis áreas a investigar. • Identificar fatores de risco e conhecer a capacidade organizacional (controles) para o seu gerenciamento.
Análise stakeholder	• Identificar principais grupos de interesse (atores interessados). • Identificar opiniões e interesses conflitantes.
Mapa de produtos	• Conhecer os principais objetivos de uma entidade ou um programa. • Representar as relações de dependência entre os produtos. • Identificar os responsáveis pelos produtos críticos. • Desenvolver indicadores de desempenho.
Mapeamento de processos	• Conhecer o funcionamento de processos de trabalho. • Identificar boas práticas. • Identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho. • Contribuir para a identificação de eventos de risco e atividades de controle.
Diagrama de Ishikawa	• Identificar as possíveis causas que levam a um determinado problema.
Árvore de problemas	• Compreender os fatores que dificultam o alcance dos objetivos de políticas, programas ou órgãos públicos. • Identificar causas e consequências de um problema central.
Análise RECI	• Identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado, seja no âmbito limitado de uma equipe de trabalho, seja em relação a um órgão, uma entidade ou um programa.
Marco lógico	• Orientar a formulação, a execução, o acompanhamento e a avaliação de programas ou de projetos governamentais.

continuação Quadro 5

Técnicas mais usadas na etapa de planejamento	
Técnica de diagnóstico	Objetivo
Análise envoltória de dados (Data Envelopment Analysis – DEA)	• Avaliar a eficiência relativa de um conjunto de unidades, como organizações e programas (constrói uma fronteira de eficiência, identificando as unidades mais eficientes na transformação de determinados insumos em certos produtos). • Identificar boas práticas, normalmente associadas às unidades mais eficientes, que podem ser usadas como benchmark para a melhoria do desempenho das demais.
Matriz de análise de risco	• Identificar e ponderar os riscos inerentes às atividades auditadas. • Identificar e ponderar os riscos de controle incidentes sobre a atividade. • Identificar os riscos residuais mais críticos e merecedores da atenção da auditoria.

Fonte: Adaptado de Brasil (2020).

De acordo com o NBASP 100 (2021), após a realização das atividades de planejamento anteriores, um ponto importante é a decisão entre realizar uma avaliação de risco ou uma análise de problema.

Caso a decisão seja por uma avaliação de risco, a equipe de auditoria deve analisar a importância **relativa dos riscos**⁸, indicando as probabilidades de ocorrência e o possível impacto quantitativo e qualitativo. Esse modelo está dividido em 4 etapas, que são:

- Etapa 1: entendimento preliminar do objeto auditado;
- Etapa 2: identificação dos riscos;
- Etapa 3: análise dos riscos; e
- Etapa 4: definição do escopo e das questões de auditoria (TCE, 2013).

A equipe de auditoria deve analisar e avaliar o risco associado a diversos tipos de deficiências, desvios ou distorções que possam ocorrer em relação ao objeto da auditoria. Esse processo envolve a execução de procedimentos destinados a compreender o objeto e seu ambiente, incluindo os controles internos relevantes. Além disso, é essencial avaliar as respostas adotadas para os riscos identificados, incluindo a análise do desenho e implementação desses controles internos.

O propósito principal desse modelo de avaliação de risco em auditoria operacional é auxiliar na definição do escopo e das questões de auditoria. Para conduzir essa avaliação de risco, o modelo sugere a utilização de técnicas como o modelo lógico, mapeamento de processos e matriz de análise de risco (Brasil, 2020).

Por outro lado, caso a equipe de auditoria decida realizar uma análise de problema, deve considerar as indicações existentes de problemas ou desvios em relação ao que deveria ser. Esse processo envolve examinar vários indicadores de problemas a fim de definir os objetivos da auditoria.

⁸ Quer saber mais sobre avaliação de risco? Acesse: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 31 jan. 2024.

⁹ Para aprofundar o conhecimento sobre a técnica de análise de problema, acesse: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnicas-de-analise-de-problemas.htm>> Acesso em 31 jan 2024.

Técnicas de **análise de problemas**⁹ são instrumentos que facilitam a investigação aprofundada e estruturada de questões, oferecendo *insights* para a identificação de suas causas, consequências e inter-relações, bem como para a proposição de possíveis soluções. As duas principais técnicas empregadas são o Diagrama de Ishikawa e a Árvore de Problemas. Além destas, outras ferramentas como o *brainstorming*, a Matriz GUT (gravidade, urgência e tendência) e os Cinco Porquês podem ser utilizadas.

O requisito fundamental para a aplicação das técnicas da análise de problemas é a realização de uma análise preliminar consistente do objeto de auditoria. Somente após essa análise, o problema pode ser definido de maneira precisa. Portanto, não é viável iniciar a fase de planejamento com a aplicação da técnica de análise de problemas, exceto quando precedida por um levantamento detalhado que permita problematizar adequadamente o objeto de auditoria (Brasil, 2020a).

1.2. Estratégia global de auditoria

A estratégia global de auditoria (EGA) define o escopo, a época e a direção da auditoria a fim de guiar os esforços da equipe no desenvolvimento do plano de auditoria (Brasil, 2020). A estratégia global de auditoria deve conter, no mínimo:

- Objetivos, escopo e abordagem de auditoria;
- Período de abrangência e período de realização da auditoria;
- Usuários previstos e partes responsáveis, seus interesses e suas necessidades;
- Critérios;
- Metodologia;
- Recursos necessários;
- Riscos significativos e medidas para mitigá-los;
- Benefícios esperados da auditoria;
- Determinação da materialidade.

Ao desenvolver a estratégia global de auditoria, o auditor deve:

- Verificar os objetivos de comunicação de resultados da auditoria para definir os seus prazos e a natureza das comunicações requeridas;
- Considerar fatores que sejam significativos para direcionar os esforços da equipe na auditoria;
- Considerar resultados de atividades preliminares para obter conhecimento sobre o objeto; e

- Estimar os recursos necessários para realizar a auditoria, tais como os membros da equipe, competências requeridas e a necessidade da participação de especialistas.

É importante que a estratégia estabelecida combine estratégia metodológica, métodos e técnicas de auditoria que se adequem ao contexto, ao(s) objetivo(s), às questões, aos critérios, às habilidades e aos recursos da equipe de auditoria, bem como à disponibilidade de dados (Brasil, 2020).

Quando existirem riscos significativos que possam impactar a auditoria, a estratégia estabelecida deve ter a capacidade de mitigá-los. Para responder devidamente esses riscos, o auditor pode considerar, por exemplo, a inclusão de membros mais experientes na equipe, a utilização de especialistas internos e externos, ajuste das estratégias e dos métodos de coleta e análise de dados; estabelecimento acordos de comunicação específicos com a entidade auditada; estabelecimento medidas específicas de controle de qualidade (GUID 3920, 2016).

Em auditoria operacional, os critérios e os objetivos passam por processo de desenvolvimento ao longo do planejamento, em fase posterior à definição da EGA. Dessa forma, para incentivar a eficiência do planejamento, bem como a criatividade e a flexibilidade na realização da auditoria operacional, a equipe deve, via de regra, evitar elaborar a EGA excessivamente pormenorizada (TCE, 2017).

1.3. Definição da abordagem de auditoria

A abordagem de auditoria determina a **natureza**¹⁰ do exame a ser realizado e é uma conexão importante entre os objetivos e as questões de auditoria, os critérios e os procedimentos desenvolvidos para a coleta de evidências, de acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021). Esta pode ser classificada em abordagem orientada a resultado, abordagem orientada a problema e abordagem orientada a sistema, que serão detalhadas a seguir.

- A abordagem orientada a resultado avalia se os objetivos da auditoria, em termos de produtos ou impacto, foram atingidos, como definido no planejamento, ou se os programas e os serviços estão funcionando como esperado. Esse tipo de abordagem envolve questões como: Qual é o desempenho do objeto auditado? Que resultados foram atingidos? Que requisitos foram cumpridos? Na abordagem orientada a resultados, o auditor verifica o desempenho real, os resultados e impactos obtidos e os relaciona aos critérios. Os achados, muitas vezes, assumem a forma de desvio dos critérios, e a perspectiva é, basicamente, normativa (GUID 3910, 2016).
- A abordagem orientada a problema examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios dos critérios de auditoria. Tem como

¹⁰ Para aprofundamento da temática abordagem de auditoria, acesse: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm. Acesso em: 31 jan. 2024.

ponto de partida um problema ou um desvio já conhecido. Nesse tipo de abordagem, os critérios de auditoria têm papel menos significativo. A tarefa principal da auditoria, nesse caso, é analisar as causas dos problemas existentes a partir de diferentes perspectivas. A abordagem orientada a problema trata de questões como: Qual é o problema? Quais são suas causas? Em que medida o governo pode resolver o problema identificado? A perspectiva é analítica e instrumental, e o objetivo é fornecer informações atualizadas sobre os problemas identificados e como lidar com eles (GUID 3910, 2016).

- A abordagem orientada a sistema examina o funcionamento dos sistemas de gestão, como os de gestão financeira, de avaliação, de controle ou de TI. Não foca diretamente na política ou nas metas do objeto auditado, mas no funcionamento dos sistemas como condição para o alcance da eficiência e da efetividade das políticas. Essa abordagem pode responder a questões como: Qual é o objetivo do sistema? Quem são os atores responsáveis e quais as responsabilidades de cada um? Em que medida existe um plano consistente? Os processos são avaliados periodicamente de forma apropriada? (GUID 3910, 2016).

1.4. Definição do escopo da auditoria

O escopo consiste na delimitação estabelecida para o trabalho, expressa pelo conjunto do objetivo, das questões e dos procedimentos de auditoria. O escopo define os limites da auditoria, e, para estabelecê-lo, a equipe precisa identificar quais entidades, programas específicos ou aspectos de um programa serão incluídos na auditoria. Além disso, é necessário determinar o período a ser abrangido pela auditoria e, se relevante, os locais a serem visitados para a auditoria. (IDI, 2016). O escopo deve explicitar a amplitude e a profundidade do trabalho para atingir o objetivo da auditoria. Portanto, ao definir o escopo da auditoria, a equipe deve responder às seguintes perguntas:

- Qual é o tema examinado?
- Qual o tipo mais apropriado de auditoria?
- Quais são as organizações auditadas?
- Quais são os locais cobertos pela auditoria?
- Qual é a amostra definida?
- Qual é o período coberto pela auditoria? (IDI, 2016).

É boa prática discutir o escopo da auditoria com o auditado o mais cedo possível. Em alguns casos, também é importante explicitar o não escopo do trabalho, ou seja, o que não será objeto da auditoria. Isso pode ajudar a reduzir mal-entendidos e falsas expectativas, não só por parte da entidade auditada, mas também de outros stakeholders (GUID 3920, 2016).

1.5. Definição do objetivo e das questões de auditoria

A portaria de fiscalização estabelece o objetivo da auditoria, identifica a equipe encarregada e o prazo para sua execução. Com base no objetivo inicial e no entendimento desenvolvido na análise preliminar do objeto auditado, a equipe deve aprimorar o objetivo da auditoria para que ele reflita os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, conforme o NBASP 3000 (IRB, 2021). O objetivo refinado deve incluir um resumo do contexto, um esclarecimento da situação-problema detectada e as motivações para a escolha do tema e da abordagem específicos, especialmente se esses aspectos não foram detalhados na decisão que autorizou a auditoria (Brasil, 2016).

Os objetivos da auditoria devem ser especificados com clareza e detalhe, eliminando qualquer ambiguidade sobre as questões a serem abordadas, conforme orienta o ISSAI 3000/36. Eles devem fornecer informações precisas sobre o que será focado na auditoria, ser formulados de modo a otimizar os benefícios e o impacto da fiscalização, utilizando uma linguagem clara e acessível. As conclusões apresentadas no relatório devem ter ligação direta e inequívoca com os objetivos estabelecidos para a auditoria (IDI, 2016).

O Manual de Auditoria Operacional do TCU (Brasil, 2020) traz alguns exemplos de objetivos de auditoria, como demonstrado abaixo.

Figura 6 – Exemplos objetivos de auditoria.

Exemplo 1

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

Exemplo 2

Avaliar a qualidade das construções e a infraestrutura no entorno dos empreendimentos financiados pelo Programa Minha Casa Minha Vida, a eficácia no alcance das metas do programa e o desenvolvimento do trabalho técnico social junto aos beneficiários, abrangendo as atividades realizadas em 2016 e 2017, nos níveis federal, estadual e municipal.

O objetivo de uma auditoria é detalhado em questões e, potencialmente, em subquestões. Essas questões são fundamentais para orientar a direção dos trabalhos de auditoria, incluindo a escolha de metodologias e técnicas, além de definir os resultados esperados. É importante que o auditor assegure que as questões e subquestões sejam tematicamente relacionadas e complementares entre si, sem redundâncias, e que juntas cubram de forma abrangente o objetivo da auditoria, conforme estabelecido pelo NBASP 3000 (IRB, 2021).

Ao formular as questões de auditoria, é importante considerar aspectos como clareza e especificidade, garantindo que se usem termos que possam ser claramente definidos e mensurados. Também é importante avaliar a viabilidade investigativa, assegurando que as questões possam efetivamente ser respondidas. Além disso, deve haver articulação e coerência entre as questões, de modo que, coletivamente, elas consigam atingir o objetivo de auditoria estabelecido, respondendo à questão fundamental da auditoria (Brasil, 2020).

1.6. Tipos de questões de auditoria

Existem quatro tipos de questões de auditoria, de acordo com o Manual de Auditoria Operacional do TCI (Brasil, 2020). O tipo de questão formulada terá relação direta com a natureza da resposta e a metodologia a adotar.

Quadro 6

Tipos de questões de auditoria	
Questão	Descrição
Questão normativa	Essas se referem a análises que envolvem a comparação entre a condição atual e um padrão, uma norma ou um objetivo definido, podendo ser tanto de natureza qualitativa quanto quantitativa. A metodologia aplicada nestas situações baseia-se na comparação entre critérios estabelecidos anteriormente e o desempenho efetivamente observado.
Questão descritiva	São elaboradas para obter informações aprofundadas sobre aspectos como as condições de implementação ou operação de um programa ou atividade específica, alterações ocorridas, problemas identificados e áreas com possibilidade de melhorias. Essas perguntas visam explorar em detalhe questões que foram abordadas de forma inicial na fase de planejamento.
Questão avaliativa	Visam medir a efetividade do objeto auditado, ultrapassando a abordagem das questões descritivas e normativas para concentrar-se nos impactos que teriam sido ausentes se o programa ou atividade não tivesse sido implementado. Ou seja, uma pergunta avaliativa busca entender o impacto real da intervenção governamental na resolução do problema em questão. Essa análise inclui também a consideração dos efeitos não intencionais, sejam eles positivos, sejam negativos, resultantes do programa.
Questão exploratória	Focadas em elucidar eventos, clarificar desvios em relação ao desempenho esperado ou identificar as causas por trás de um resultado específico.

Fonte: Adaptado de Brasil (2020).

Na auditoria operacional, embora seja preferível formular questões normativas ou avaliativas, a inclusão de questões descritivas pode ser benéfica, especialmente em áreas com escassez de informação sobre economicidade, eficiência, eficácia ou efetividade.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU (Brasil, 2020), afirma que, embora não exista um método único para se elaborar as questões de auditoria, pode-se utilizar, ainda uma abordagem estruturada para sua formulação, inspirada no método cartesiano de solução de problemas, como descrito a seguir.

- **1º passo - Descreva o objetivo da auditoria:** A partir da análise preliminar do objeto de auditoria, é importante expressar clara e objetivamente o propósito da auditoria e a questão central a ser investigada. A definição do objetivo deve guiar o design da auditoria, focando no aspecto mais crítico identificado através da avaliação prévia dos riscos mais significativos (Brasil, 2011).
- **2º passo – Desdobre o objetivo em questões:** O objetivo deve ser detalhado em questões específicas, que sejam únicas entre si e cubram o escopo total do objetivo. Através de um processo de *brainstorming*, identifique questões potenciais que, juntas, cumpram o objetivo proposto. Organize essas questões em uma estrutura hierárquica e reconheça o tipo de cada questão, pois isso influenciará diretamente o tipo de resposta obtida e a metodologia a ser utilizada (TCE, 2017). Para garantir que as subquestões sejam, ao mesmo tempo, únicas entre si e abrangentes, é necessário adotar uma abordagem sistemática, como dividir a questão principal seguindo um dos três critérios: sequência, organização ou categoria (TCE, 2017).
- **3º passo – Teste as questões:** Reavalie as questões formuladas para garantir que não se sobreponham e que, juntas, abordem completamente o objetivo da auditoria. Identifique quaisquer questões que possam ser desafiadoras para responder e explore estratégias para superar esses obstáculos. Compare as questões com os recursos disponíveis para a auditoria, considerando custos, prazos e equipe necessária. Além disso, analise se as habilidades da equipe estão alinhadas com as demandas requeridas para a realização eficaz da auditoria (Brasil, 2020).
- **4º passo – Elimine as questões não essenciais:** Elimine questões que não contribuam para a melhoria de desempenho ou cujas soluções não sejam praticáveis. A seleção de uma questão deve basear-se na importância das conclusões a serem obtidas e na factibilidade da abordagem metodológica necessária para respondê-la adequadamente. Dê prioridade às questões a serem investigadas, focando naquelas que são claras e diretas, sem deixar espaço para interpretações dúbias (Brasil, 2020).

- **5º passo – Elabore a matriz de planejamento:** Após definir as questões e subquestões de auditoria, a equipe deve avançar para as próximas etapas do planejamento, focando em identificar os critérios aplicáveis, determinar quais evidências são necessárias e como serão coletadas, identificar fontes confiáveis de evidência, decidir sobre métodos de análise das evidências e antecipar as possíveis conclusões. Durante esse processo, pode ser preciso eliminar questões ou subquestões previamente consideradas vitais, especialmente se a coleta de evidências se mostrar impraticável dentro dos prazos e dos recursos disponíveis. Nesse contexto, ajustes no escopo, nos prazos ou nos recursos da auditoria podem ser requeridos para alinhar com os objetivos estabelecidos (Brasil, 2020).

1.7. Definição dos critérios de auditoria

Os critérios de auditoria são as normas ou os parâmetros utilizados para avaliar o seu objeto, baseando-se nos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Eles representam o estado ideal ou desejado do objeto auditado, fornecendo um contexto para a análise de evidências e a compreensão dos achados. A comparação entre o critério (o que “deveria ser”) e a condição atual resulta nos achados de auditoria. Esses critérios devem ser relevantes, claros, completos, confiáveis e objetivos, podendo ser qualitativos ou quantitativos, gerais ou específicos, e devem alinhar-se com as leis, os regulamentos ou os objetivos pertinentes (GUID 3910, 2016).

Para identificar critérios de auditoria, pode-se recorrer a uma variedade de fontes além da legislação, tais como regulamentos, normativas, princípios e práticas recomendadas, padrões de avaliação de desempenho, assim como políticas e procedimentos internos da organização.

De acordo com o Manual de Auditoria do TCU (Brasil, item 278, 2020), algumas possíveis fontes de critérios de auditoria são:

- a. leis e regulamentos que regem o funcionamento do objeto auditado;
- b. decisões tomadas pelo Poder Legislativo ou Executivo;
- c. referências a comparações históricas e comparações com a melhor prática;
- d. normas e valores profissionais;
- e. indicadores-chave de desempenho estabelecidos pela entidade auditada ou pela Administração;
- f. opinião predominante entre especialistas independentes;
- g. critérios usados em auditorias similares ou por outras EFS;

- h. organizações que realizem atividades semelhantes ou tenham programas similares;
- i. bibliografia especializada.

Ressalte-se que os critérios de auditoria, definidos pela equipe de auditoria, devem ser discutidos com a entidade auditada e, quando apropriado, com outras partes interessadas durante o planejamento da auditoria. Isso assegura uma compreensão mútua dos critérios que serão utilizados na avaliação. A concordância da entidade auditada com esses critérios contribui para a aceitação e a implementação das recomendações do relatório de auditoria (GUID 3910, 2016).

2. Matriz de planejamento

A matriz de planejamento é um instrumento importante na auditoria, servindo como quadro-resumo que encapsula as informações-chave do planejamento. Seu objetivo é facilitar a concepção do trabalho de auditoria e guiar a equipe durante a fase de execução, tornando o planejamento mais organizado e focado.

Essa ferramenta auxilia na comunicação e na decisão sobre metodologias, além de apoiar a realização dos trabalhos de campo. De natureza flexível, o conteúdo da matriz pode ser adaptado ou atualizado conforme necessário ao longo da auditoria. Fundamental para a elaboração do plano de auditoria, a matriz contém dados críticos para sua definição, ressaltando a importância de uma análise cuidadosa antes de proceder com o plano (Brasil, 2011).

O Quadro 7 exibe o formato utilizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) para a matriz de planejamento específica de auditorias operacionais.

Modelo da Matriz de Planejamento						
Objeto da auditoria: Escrever qual é o objeto auditado - entidades, programas, atividades						
Objetivo geral da auditoria: Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria.						
Questões e subquestões de auditoria: A matriz de planejamento deve ser preenchida para cada questão de auditoria (ou subquestão, se houver).						
Critérios	Informações requeridas	Fontes de informação	Procedimentos de coleta de dados	Procedimentos de análise de dados	Limitações	O que a análise vai permitir dizer
Padrão usado para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. Inclui as fontes dos critérios.	Informações necessárias para responder à questão de auditoria.	Fontes de cada item de informação.	Técnicas de coleta de dados que serão usadas e descrição dos respectivos procedimentos.	Técnicas que serão usadas na análise de dados e descrição dos respectivos procedimentos.	Limitações quanto: - à estratégia metodológica adotada; - ao acesso a pessoas e a informações; - às condições operacionais de realização do trabalho. - à qualidade das informações	Conclusões, novas, informações ou achados que podem ser obtidos a partir da análise das informações coletadas para responder à questão.

Fonte: Adaptado de GAO (2012).

A matriz de planejamento organiza e especifica os procedimentos que serão adotados na realização do trabalho, facilitando a detecção de possíveis deficiências e omissões na preparação das atividades. Ao dispor os componentes metodológicos em colunas designadas, a matriz ajuda a avaliar se as informações coletadas serão adequadas para abordar a questão em análise. Ela também possibilita a verificação da disponibilidade dessas informações nas fontes indicadas e sua compatibilidade com a abordagem metodológica escolhida, incluindo os métodos de coleta e análise de dados estabelecidos.

A seguir vamos explicar os principais constructos utilizados na matriz de planejamento.

3. Informações requeridas

Essa coluna deve incluir as informações necessárias para responder às questões de auditoria, distinguindo claramente entre as informações requeridas e as fontes de onde elas serão obtidas. Por exemplo, para investigar a frequência de reuniões de um conselho, as atas dessas reuniões serviriam como fontes de informação, enquanto as datas específicas das reuniões seriam as informações requeridas. Em certos casos, é essencial definir termos-chave para precisar a informação necessária, como ao avaliar o impacto de inicia-

tivas governamentais na melhoria do ensino, em que “melhoria do nível de ensino” deve ser claramente definido. As informações coletadas e analisadas formarão as evidências que sustentarão os achados da auditoria. Portanto, na fase de planejamento, os auditores devem considerar as evidências necessárias para apoiar conclusões (Brasil, 2020).

4. Fonte de informação

De acordo com o Manual de auditoria operacional do TCU (Brasil, item 293, 2020), na identificação de fontes para informações em auditorias operacionais, é essencial consultar uma variedade de documentos e de recursos, como, por exemplo:

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

5. Procedimentos de coleta de dados

Nas auditorias operacionais, as técnicas primárias para coleta de dados incluem entrevistas, pesquisas e revisão documental. É importante que, durante a fase de planejamento, detalhem-se os procedimentos a serem empregados na matriz de planejamento. Especificações como a identificação dos entrevistados pelo cargo ou função e, no caso de estudos de caso, as localidades a serem visitadas, devem ser claramente definidas nessa etapa.

6. Procedimentos de análise de dados

Nas auditorias operacionais, as técnicas principais de análise de dados incluem a estatística descritiva e a análise de conteúdo. É essencial detalhar os procedimentos de análise de forma clara durante a fase de planejamento da auditoria, para evitar ambiguidades sobre como a análise será conduzida. A escolha das técnicas e o desenvolvimento da análise dependerão da natureza e do volume dos dados coletados, os quais devem ser especificados previamente no planejamento.

7. Limitações

Na coluna correspondente da matriz de planejamento, é necessário que o time de auditoria detalhe as restrições relacionadas à abordagem metodológica escolhida, às propriedades das informações a serem obtidas e às circunstâncias operacionais sob as quais as atividades serão conduzidas (Brasil, 2011).

8. O que a análise vai permitir dizer

Esta parte da matriz de planejamento documenta a maneira pela qual a análise de dados contribuirá para responder à pergunta central da auditoria. O objetivo dessa descrição é detalhar as conclusões ou os achados que se espera obter através dos métodos de auditoria aplicados.

Ressalta-se que se deve avaliar se as conclusões respondem completamente às questões de auditoria, se permitem afirmações definitivas sobre o objeto auditado e se são aplicáveis apenas aos casos estudados ou se poderão ser generalizadas. Essas considerações são fundamentais para entender o potencial impacto dos esforços da equipe e dos recursos a serem investidos no trabalho

8.1. Validação da matriz de planejamento

O processo de validação da matriz de planejamento no TCU é uma etapa importante do controle de qualidade, consistindo em duas fases principais. Inicialmente, após revisão do supervisor, a matriz é apresentada a um painel de referência, visando ao recebimento de feedback crítico para seu aprimoramento. Esse processo visa assegurar a lógica e o rigor metodológico da auditoria, fornecer orientação à equipe de auditoria, adquirir *insights* de especialistas independentes, contribuir para o refinamento da auditoria e identificar possíveis falhas, além de verificar a existência de benefícios potenciais significativos (Brasil, 2020).

A composição do painel de validação da matriz de planejamento deve ser diversificada, abrangendo variados pontos de vista sobre o tema auditado. O objetivo é reunir participantes capazes de oferecer críticas construtivas e sugestões para aprimorar tanto a matriz quanto o plano de auditoria.

O **painel de referência**¹¹ tem um papel importante no fortalecimento do controle social, permitindo a participação de atores importantes nas discussões do planejamento da auditoria. Isso facilita a compreensão sobre o escopo da fiscalização realizada pelo TCU, cria expectativas quanto aos resultados do trabalho e contribui para reforçar a imagem da instituição.

Após o painel de referência, a equipe de auditoria vai avaliar as sugestões recebidas e incorporará, à matriz de planejamento, aquelas que julgar adequadas.

¹¹ Quer saber mais sobre painel de referência, acesse: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/painel-de-referencia-em-auditoria.htm>. Acesso: 31 jan. 2024.

9. Elaboração de instrumentos de coleta de dados e teste-piloto

Após a definição e validação da matriz de planejamento, segue-se a elaboração dos instrumentos de coleta de dados específicos para cada técnica de coleta, visando assegurar evidências suficientes e apropriadas para responder às questões de auditoria. A eficácia desses instrumentos é verificada por meio de um teste-piloto, que não só testa sua consistência, mas também valida as premissas sobre o funcionamento do objeto auditado e a confiabilidade dos dados (Brasil, 2020a).

Esse teste é realizado em áreas do objeto de auditoria que possam apresentar desafios, ajudando a equipe a antecipar problemas, ajustar o tamanho da amostra e confirmar a adequação da estratégia metodológica escolhida. Realizar um teste-piloto é essencial, especialmente em auditorias com metodologias complexas e locais de difícil acesso, pois contribui para aprimorar a qualidade do trabalho e otimizar custos. Os resultados do teste-piloto também podem levar a ajustes na matriz de planejamento.

10. Plano de auditoria

De acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021), ao finalizar o planejamento, a equipe de auditoria deve elaborar um plano de auditoria detalhado que orienta a execução do trabalho, definindo claramente o objeto, os objetivos, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem seguidos e os resultados esperados da auditoria. Esse plano também inclui apêndices importantes como a matriz de planejamento, relatórios de testes-piloto, um cronograma de atividades e uma estimativa de custos, considerando fatores como o valor de homem-dia, diárias, passagens e contratação de serviços.

Essencialmente, o plano deve evidenciar as melhorias e benefícios (quantitativos ou qualitativos) que a auditoria visa alcançar. É responsabilidade do coordenador da equipe garantir a completude e adequação do plano, que pode ser estruturado com base em modelos e exemplos disponíveis na biblioteca digital do TCU.

Síntese do Capítulo



O planejamento de uma auditoria operacional é um processo crítico que exige um tratamento meticuloso e sistemático da auditoria como um projeto. Esse processo é vital para a realização eficaz da auditoria dentro dos prazos estipulados, assegurando que os padrões de qualidade sejam atendidos. O planejamento abrangente envolve várias etapas fundamentais, cada uma contribuindo para a estruturação e o sucesso da auditoria.

Inicialmente, a análise preliminar do objeto de auditoria é realizada para coletar informações essenciais, permitindo avaliar diferentes abordagens de auditoria e a disponibilidade de dados necessários. Essa etapa é importante para identificar riscos e pontos críticos e para definir objetivo, escopo e abordagem da auditoria. A investigação preliminar inclui a revisão de documentos relacionados ao objeto auditado, avaliação de sistemas de informação, controles internos, aspectos legais relevantes e a realização de entrevistas com gestores e técnicos. A aplicação de técnicas de diagnóstico, como análise SWOT, mapeamento de processos e análise de stakeholders, ajuda a diagnosticar a situação e a identificar os principais problemas relacionados ao desempenho do objeto auditado.

A elaboração da estratégia global de auditoria é um passo seguinte importante, definindo o escopo, época e direção da auditoria para guiar os esforços da equipe. Essa estratégia inclui a definição de objetivos, escopo, abordagem, metodologia, recursos necessários, e a identificação de riscos significativos. A estratégia é essencial para garantir que a auditoria seja conduzida de maneira eficiente, com métodos e técnicas adequados ao contexto e aos objetivos da auditoria.

Definir o escopo da auditoria é outra atividade importante, estabelecendo os limites do trabalho a ser realizado. Isso envolve determinar quais entidades, programas específicos ou aspectos de programas serão incluídos na auditoria. A discussão do escopo com a entidade auditada o mais cedo possível é uma prática recomendada para evitar mal-entendidos e falsas expectativas.

O objetivo e as questões de auditoria são então definidos, refinando o

objetivo inicial com base no entendimento desenvolvido durante a análise preliminar. Os objetivos devem ser claros, detalhados e alinhados com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Questões e subquestões são formuladas para orientar a direção dos trabalhos de auditoria, devendo ser tematicamente relacionadas, complementares e coletivamente exaustivas.

Os critérios de auditoria são estabelecidos para fornecer os padrões contra os quais o desempenho do objeto será avaliado. Esses critérios devem ser relevantes, confiáveis e objetivos, derivados de uma variedade de fontes, incluindo legislação, políticas, melhores práticas e benchmarks.

A matriz de planejamento é elaborada como um quadro-resumo que encapsula informações-chave do planejamento, organizando e especificando os procedimentos de coleta e análise de dados, bem como identificando as limitações e o que a análise permitirá dizer.

O processo de validação da matriz de planejamento envolve a sua apresentação a um painel de referência para obter feedback crítico e aprimorá-la. Isso assegura a lógica e o rigor metodológico da auditoria e contribui para o fortalecimento do controle social.

Por fim, são elaborados instrumentos de coleta de dados específicos e realizados testes-piloto para verificar a eficácia desses instrumentos. O plano de auditoria é então detalhadamente elaborado, orientando a execução do trabalho e definindo claramente o objeto de auditoria, os objetivos, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem seguidos e os resultados esperados.

Esse processo de planejamento detalhado e estruturado é essencial para garantir que a auditoria operacional seja realizada de maneira eficaz, eficiente e com o impacto desejado, contribuindo significativamente para a melhoria da gestão e da governança das entidades auditadas.

Atividades de avaliação



1. Explique a importância da análise preliminar no planejamento de uma auditoria operacional e descreva os elementos que devem ser investigados nessa fase.
2. Quais são os principais componentes da Estratégia Global de Auditoria (EGA) e qual é o propósito de cada um?
3. Descreva o processo de validação da matriz de planejamento e explique sua importância no contexto de uma auditoria operacional.

4. Explique o papel das técnicas de diagnóstico na fase de planejamento de uma auditoria operacional e cite exemplos dessas técnicas.
5. Qual é a diferença entre realizar uma avaliação de risco e uma análise de problema no contexto do planejamento de uma auditoria operacional, e quando cada uma é apropriada?

Referências



BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de auditoria: Análise stakeholder**. Brasília, 2002b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnicas-de-auditoria-analise-stakeholder.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – Revisão junho 2011 (NAT)**. Brasília, 2011a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/normas-de-auditoria-do-tribunal-de-contas-da-uniao-nat-FF8080816364D7980163CA90603F214D.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações para seleção de objetos e ações de controle**. Brasília, 2016a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/selecao-de-objetos-e-acoes-de-controle/>. Acesso em: 31 jan. 2024.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Manual de auditoria operacional** - 4.ed. – Brasília : TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020a. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing**. (GUID 3910). Viena, 2016. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Guidelines for the Performance Auditing Process** (GUID 3920). Viena, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. 2021. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Princípios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 3000 – 2021**. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-3000-Norma-de-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTOSAI DEVELOPMENT INITIATIVE (IDI). **Performance Audit ISSAI Implementation Handbook**. Noruega, 2016. Disponível em: <http://www.>

idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks. Acesso em: 31 jan. 2024.

GAO **Government Auditing Standards**: 2018 Revision (Yellow book). Washington D.C., 2018D.C., 2012.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE). **Manual da auditoria de resultados**. Luxemburgo, 2017. Disponível em: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF. Acesso em: 31 jan. 2024.

4

Capítulo

Execução

Objetivo

- Conhecer a fase da execução da auditoria, identificando as principais atividades realizadas nela.

Introdução

A auditoria operacional desempenha um papel crítico na avaliação da eficiência, da eficácia e da economia das operações dentro de uma organização ou de um programa governamental. Durante a fase de execução, que constitui o cerne do processo de auditoria, a equipe concentra-se intensamente na coleta, na interpretação e na análise de evidências para fundamentar os achados e as conclusões da auditoria. Essa fase é importante para garantir que as recomendações propostas sejam baseadas em dados concretos e em análises robustas, permitindo assim melhorias significativas na gestão e nas operações auditadas.

Ao longo da execução, diversas técnicas de coleta de dados são empregadas, variando desde revisões documentais até entrevistas e observações diretas. Essas técnicas são selecionadas com base na estratégia metodológica adotada e visam garantir uma compreensão abrangente e detalhada do objeto de auditoria. A imparcialidade e o rigor no julgamento profissional são essenciais durante esse processo, assegurando que as evidências coletadas sejam suficientes e pertinentes para apoiar conclusões confiáveis.

Este capítulo explorará detalhadamente as atividades realizadas durante a execução de uma auditoria operacional, abordando as técnicas de coleta e análise de dados e a estruturação da matriz de achados, enfatizando a importância desses processos na contribuição para a eficácia das políticas implementadas e na promoção da gestão pública eficiente.

1. Execução

Durante a fase de execução, a equipe de auditoria se dedica a coletar evidências relevantes e robustas que fundamentem os resultados e as con-

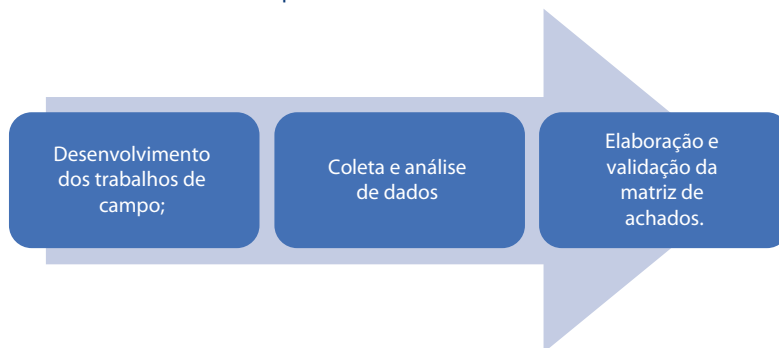
clusões da auditoria. Esse momento permite que os auditores ampliem seu entendimento sobre o tema investigado.

Na prática, a coleta, a interpretação e a análise de dados frequentemente ocorrem de forma integrada e simultânea. A metodologia escolhida para o plano de auditoria pode influenciar significativamente como os trabalhos de campo são organizados e como os dados são analisados. Essa variação metodológica é importante para adaptar a auditoria às necessidades específicas do objeto em análise.

TCE (2017) afirma que é essencial que a equipe de auditoria aborde as informações coletadas de maneira imparcial, considerando diferentes pontos de vista. O uso de um julgamento profissional cuidadoso é vital para determinar até que ponto as evidências coletadas, tanto em quantidade quanto em qualidade, são suficientes para fundamentar conclusões relativas às questões abordadas pela auditoria.

As principais atividades realizadas durante a execução são:

Figura 7 – Atividades auditoria operacional



Fonte: Adaptado de TCU (2020)

A seguir iremos abordar de forma detalhada as atividades realizadas durante a execução de uma auditoria operacional:

1.1 Desenvolvimento dos trabalhos de campo

A fase de trabalho de campo na auditoria operacional envolve a coleta sistemática de dados e informações, conforme estabelecido na fase de planejamento. Essa coleta é importante para fundamentar os achados da auditoria com evidências robustas. A seleção dos dados e as fontes de informação são guiadas pela estratégia metodológica adotada e pelos critérios definidos anteriormente (Pollitt *et. al*, 2002).

Nesse período, são empregados instrumentos específicos, criados e aperfeiçoados durante a etapa de planejamento, para a coleta de dados. As técnicas frequentemente utilizadas incluem análise de documentos, investigação bibliográfica, realização de entrevistas e aplicação de questionários.

Para enriquecer a análise, é essencial que os auditores recolham uma ampla gama de informações - desde dados concretos a percepções, argumentos e reflexões - provenientes de diversas fontes. Isso pode envolver a consulta a especialistas e outros interessados para incorporar múltiplas perspectivas ao processo. O foco deve permanecer em coletar evidências que diretamente respondam às questões de auditoria, evitando desvios desnecessários e a acumulação de dados irrelevantes.

A realização eficaz do trabalho de campo requer a execução de várias tarefas operacionais, incluindo o agendamento de visitas e de entrevistas, a preparação de documentos de apresentação, organização logística.

É durante essa fase que se inicia a construção da matriz de achados, conforme os dados vão sendo coletados e analisados, o que inclui a identificação de causas e efeitos. A obtenção de esclarecimentos adicionais no local ajuda a evitar mal-entendidos e atrasos.

Pode ser necessário solicitar informações e documentos complementares para reforçar as observações feitas durante o processo. A técnica de pensamento visual, útil na fase de planejamento para estruturar a matriz de planejamento, é igualmente valiosa aqui para organizar os achados e pode ser usada para a construir a matriz de achados. Fazendo dessa forma, é possível organizar as informações colhidas, ter uma visão global dos resultados do trabalho e envolver toda a equipe na atividade, obtendo, de cada integrante, suas contribuições para os achados (Brasil, 2020a).

1.2. Achado de auditoria

De acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021), o auditor deve analisar as informações coletadas e garantir que os achados de auditoria sejam colocados em perspectiva e respondam ao(s) objetivos e às questões de auditoria; reformulando-os quando necessário.

Um achado de auditoria emerge da comparação entre a realidade observada e o padrão definido como critério de auditoria, abrangendo quatro elementos principais: critério (o esperado), condição (o observado), causa (o porquê da discrepância) e efeito (as consequências observadas).

O critério de auditoria serve como parâmetro para avaliar o desempenho, baseando-se em critérios quantitativos ou qualitativos, gerais ou específicos, selecionados conforme a natureza da auditoria. Dessa forma o critério

dá a base para avaliar a evidência, obter os achados e desenvolver as conclusões (GUID 3920; 2016).

Durante uma auditoria, a “condição” representa o estado atual como foi observado e registrado pelos auditores. A “causa” explica por que existe um desvio entre o que foi observado (condição) e o que era esperado (critério). Essa análise causal é essencial para fundamentar propostas de melhorias. Por sua vez, o “efeito” descreve as implicações decorrentes da discrepância identificada, evidenciando a importância de medidas corretivas (GAO, 2018)

Ressalta-se que o foco na identificação das causas é fundamental em uma auditoria, pois, ao compreender as causas dos problemas, a auditoria torna-se mais eficaz, ao contribuir para aprimorar o desempenho das ações governamentais analisadas através de soluções específicas para resolver os problemas.

O Tribunal de Contas da União (Brasil, 2020a) apresenta um exemplo elucidativo de um achado de auditoria do Programa Saúde Mental (TC 011.307/2004-9), conforme Figura 8.

Figura 8 – Exemplo achado de auditoria

Achado	• Insuficiência de leitos psiquiátricos na maior parte dos estados brasileiros.
Critério	• A quantidade de leitos psiquiátricos estabelecida pela Organização Mundial de Saúde é de 0,43 por mil habitantes.
Condição/Situação	• O Brasil tem, em média, 0,37 leitos psiquiátricos por mil habitantes.
Causas	• Distribuição de leitos não atende a critérios populacionais. Ausência de planos municipais e estaduais de saúde mental. Controle social incipiente.
Efeito	• Deficiência de atendimento em locais com baixo índice de leitos e migração de pessoas com transtornos mentais entre municípios ou entre estados, dificultando o planejamento da atenção à saúde.

Fonte: Adaptado (Brasil, 2020a).

Os auditores devem analisar e, sempre que possível, quantificar os impactos decorrentes dos achados da auditoria. Isso pode incluir estimar custos associados a procedimentos ou infraestruturas ineficazes, bem como identi-

ficar consequências como atrasos, desperdício de recursos e falhas no atendimento a políticas públicas, que comprometem os resultados pretendidos. É importante avaliar se medidas corretivas foram aplicadas para prevenir a reincidência de efeitos negativos já identificados. Nos casos em que os impactos não sejam imediatamente claros, o auditor deverá estimá-los e obter a confirmação dessas estimativas por meio de consulta a especialistas e a gestores (Brasil, 2020a).

Chama-se atenção para o fato de que, durante as auditorias, é possível identificar achados com resultados positivos, que ocorrem quando o desempenho atinge ou supera os critérios estabelecidos. Esses resultados positivos podem indicar a presença de **boas práticas**¹², que são métodos eficazes localmente testados que levam a melhorias significativas. Boas práticas identificadas podem servir como referência para serem adotadas por outras organizações ou outros programas em contextos semelhantes, e podem inspirar recomendações para aprimoramento contínuo.

2. Evidências

De acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021), durante uma auditoria, as evidências constituem os dados e as informações coletados que servem como base para os achados da auditoria. Estes, por sua vez, suportam as conclusões finais do trabalho de auditoria. Para que os achados sejam robustos e confiáveis, é essencial que a equipe de auditoria colete evidências que sejam tanto suficientes quanto pertinentes, garantindo assim a solidez das conclusões derivadas e a eficácia das recomendações e, determinações propostas em resposta aos objetivos da auditoria.

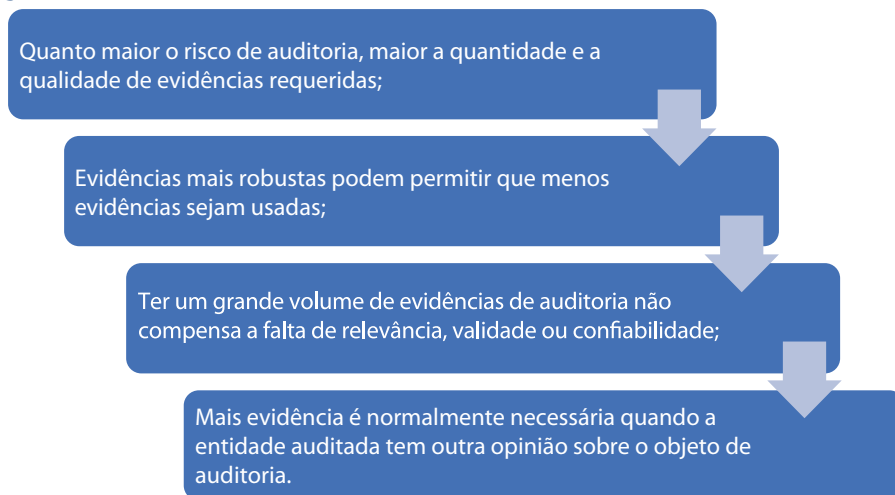
Conforme as evidências são reunidas, é importante que a equipe de auditoria as organize na matriz de achados. Isso facilita a identificação visual dos achados que já contam com suporte de evidências suficientes e adequadas e daqueles que ainda precisam de mais fundamentação. Para os achados que necessitam de reforço, especialmente os mais significativos, a equipe deve priorizar a coleta de informações adicionais que os validem.

O termo suficiência refere-se ao volume de evidência coletada. O auditor tem a responsabilidade de avaliar se o conjunto de evidências recolhidas é amplo o suficiente para convencer uma pessoa familiarizada com o assunto da auditoria de que os resultados obtidos são confiáveis e fundamentados (Brasil, 2020a).

Em relação aos pressupostos de avaliação de suficiência de evidência, o GUID 3920 (2016) estabelece diretrizes apresentadas na Figura 9.

¹² Boas práticas é uma expressão derivada do inglês *best practice*, a qual denomina técnicas identificadas como as melhores para realizar determinada tarefa. Por exemplo, as boas práticas para se calcular uma equação são as melhores formas para se atingir um melhor resultado e, por isso, é sempre recomendável seguir as boas práticas. Em diversas profissões têm sido criadas normas de boas práticas que definem a forma correta de atuar dos respectivos profissionais.

Figura 9 - Diretrizes de avaliação de suficiência de evidência.

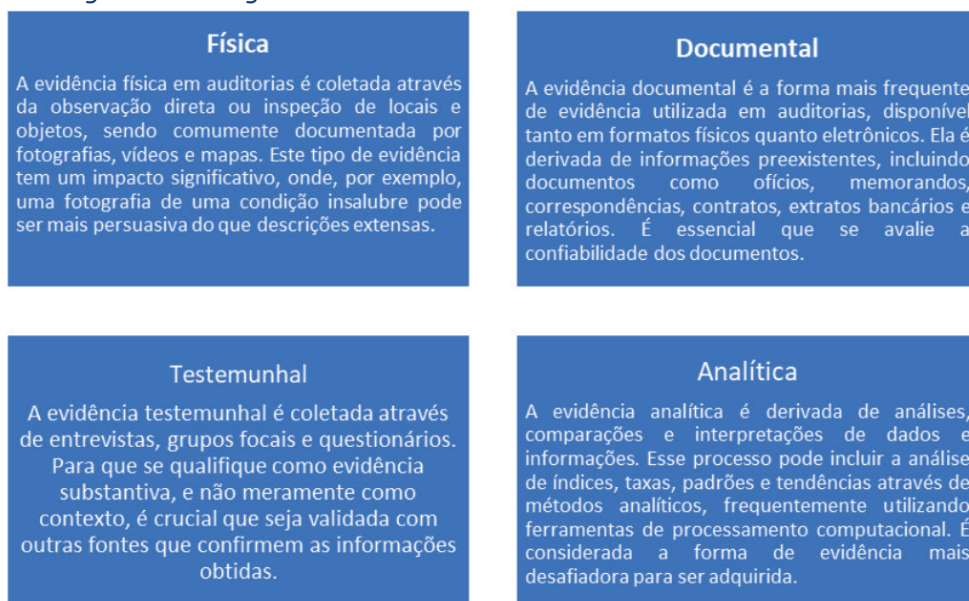


Fonte: Adaptado de Brasil (2020a)

Dessa forma, vê-se que quanto maior a materialidade do objeto auditado e o risco de auditoria, maior será a necessidade de evidências mais robustas e apropriadas. Evidência apropriada se refere à qualidade. Significa que a evidência deve ser relevante, válida e confiável.

De acordo com o Tribunal de Contas da União (Brasil, 2020a), as evidências de auditoria, podem ser classificadas em quatro categorias:

Figura 10 - Categorias das evidências



Fonte: Adaptado de GUID 3920 (2016)

Dessa forma, vê-se que as evidências, classificadas em quatro categorias principais, desempenham um papel vital no processo de auditoria, oferecendo diferentes perspectivas e profundidades de análise.

Durante a execução da auditoria, os auditores necessitam determinar se a ausência de evidências adequadas e suficientes é resultante de uma falha na abordagem metodológica, da falta de informações disponíveis ou da incapacidade dos sistemas do objeto auditado em prover tais informações. Se o problema estiver na metodologia aplicada, ajustes na abordagem ou uma revisão dos objetivos e do escopo da auditoria podem ser necessários. Caso o desafio esteja na inexistência de informações, isso pode levar ao registro de achados significativos na auditoria.

Ressalta-se que, no processo de obtenção de evidências durante a auditoria, podem ocorrer problemas na qualidade e na confiabilidade dessas evidências, como, por exemplo: evidências originadas de uma única fonte, testemunhos sem confirmação documental ou observacional, informações provenientes exclusivamente dos gestores ou do pessoal auditado, fontes tendenciosas, amostras que não refletem a totalidade, ocorrências pontuais, informações contraditórias e custos de obtenção que não justificam o benefício. Avaliar cuidadosamente esses fatores ajuda a assegurar que as evidências coletadas são robustas e confiáveis para suportar os achados da auditoria.

Para mitigar esse risco, existem algumas técnicas que podem contribuir para a obtenção de evidências mais robustas. Uma delas é a circularização, que envolve a verificação de informações e de dados fornecidos pelo auditado com fontes externas independentes. Outra técnica importante é a triangulação, que se refere à aplicação de múltiplas técnicas de pesquisa e coleta de dados sobre o mesmo tema para reforçar a validade das conclusões. (Patton, 1987).

3. Técnicas de coletas de dados

As técnicas de coleta de dados em auditoria são essenciais para garantir a obtenção de informações precisas, confiáveis e relevantes que fundamentarão os achados e as recomendações do auditor. De forma resumida, nesta seção, serão abordadas as principais técnicas de coleta de dados usadas em auditoria operacional.

3.1. Revisão Documental

A revisão documental é uma técnica fundamental na coleta de dados para auditorias operacionais. Esse método envolve a análise cuidadosa de

uma vasta gama de materiais, como documentos oficiais, arquivos, relatórios institucionais, pesquisas acadêmicas e outros estudos relevantes ao tema da auditoria. Essa atividade começa já na fase de planejamento, quando a equipe de auditoria examina legislações e documentos essenciais relacionados ao objeto em análise (Brasil, 2020a).

Quando se decide utilizar informações geradas por fontes externas, é importante que a equipe faça uma avaliação metódica sobre a confiabilidade desses dados, considerando também fatores como a sua atualização e coesão, que são cruciais para assegurar a robustez das evidências coletadas. A equipe de auditoria deve estar atenta a qualquer limitação ou potencial viés nos dados secundários escolhidos, assegurando que essas observações sejam devidamente reportadas no relatório final de auditoria, junto às conclusões. Dessa forma, garante-se a integridade e a precisão das conclusões da auditoria, reforçando a transparência e a confiabilidade do processo.

3.2. Entrevista

A entrevista é uma técnica essencial na auditoria¹³ operacional, usada para coletar dados qualitativos através de diálogos diretos. Essa metodologia permite aprofundar no entendimento de questões específicas, confirmar informações, identificar atitudes e captar sugestões e boas práticas. Efetuar entrevistas exige preparação e habilidade de comunicação, envolvendo etapas como estudo prévio, elaboração de um roteiro, agendamento e documentação cuidadosa das conversas.

Realizar entrevistas eficazes é essencial para a auditoria operacional. Isso requer preparação e habilidades específicas da equipe de auditoria, como:

- 1. Preparação:** Estudar o tema, preparar um roteiro e agendar a entrevista considerando tempo e local.
- 2. Execução:** Conduzir a entrevista de maneira atenta, respeitosa e objetiva, criando um ambiente de confiança, sem transformá-la em um interrogatório.
- 3. Flexibilidade e Objetividade:** Manter o foco nos objetivos da entrevista, ser flexível e fazer perguntas relevantes para entender o desempenho do objeto auditado.
- 4. Análise e Documentação:** Anotar pontos importantes, documentar a entrevista prontamente e, se possível, enviar o registro ao entrevistado para confirmação.

Esses passos garantem que a entrevista seja uma ferramenta eficaz para coletar informações profundas e relevantes para a auditoria

¹³ Para aprofundar o conhecimento sobre a técnica da entrevista, acesse: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em: 31 jan. 2024.

3.3. Aplicação de Questionários

O questionário é uma ferramenta padronizada de coleta de dados empregada para obter informações de muitas unidades de pesquisa de maneira uniforme. Diferente de entrevistas, sua **aplicação**¹⁴ não permite ajustes ou inclusão de novas perguntas no momento da aplicação. Utilizado em auditorias, o questionário viabiliza a coleta de dados primários não encontrados em bases da administração pública ou verifica a confiabilidade dos dados existentes. A análise dos dados coletados contribui na geração de evidências para os achados de auditoria.

Para melhorar a taxa de respostas e a eficácia de um questionário, a equipe de auditoria deve seguir estas diretrizes: começar com perguntas simples, incluir uma pergunta aberta ao final para comentários gerais, limitar o número de perguntas abertas para facilitar a análise, evitar questões ambíguas ou vagas, focar em perguntas relevantes à auditoria, evitar combinar duas perguntas em uma, assegurar que as perguntas sejam claras, concisas e diretas, realizar testes prévios do questionário com colegas e especialistas e, por fim, testar o questionário em um contexto real (Brasil, 2020a).

3.4. Observação Direta

A observação direta é uma metodologia de coleta de dados que emprega os sentidos para analisar certos aspectos da realidade observada. Esse método não se limita a apenas ver e ouvir; envolve uma investigação detalhada de eventos ou fenômenos específicos. Em contextos de auditoria, a **observação**¹⁵ direta serve para obter dados sobre o funcionamento do objeto em análise, realizando-se de maneira sistemática e organizada, com o auxílio de guias para documentação das observações. A principal diferença entre observação direta e inspeção física é que a primeira é adequada para avaliar atividades em andamento, como a entrega de serviços e de procedimentos operacionais, enquanto a inspeção física foca em elementos estáticos, como equipamentos e infraestrutura.

Para realizar uma observação direta eficaz, a equipe de auditoria deve elaborar um roteiro detalhado; construir um ambiente de confiança com os observados; optar por períodos de baixa atividade para minimizar o estresse; focar em atividades e fenômenos essenciais para os objetivos da auditoria; esclarecer que o propósito é entender os processos, não julgar as pessoas; evitar interferências que alterem o fluxo de trabalho ou o comportamento dos observados e reconhecer que a presença de observadores pode influenciar as ações das pessoas (Brasil, 2010a).

¹⁴ Para aprofundar o conhecimento sobre a técnica da aplicação de questionário, acesse: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnica-de--pesquisa-para-auditoria.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

¹⁵ Para aprofundar o conhecimento sobre a técnica observação direta, acesse: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnica-de-observacao-direta-em-auditoria.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

3.5. Grupo Focal

O grupo focal é uma metodologia de coleta de dados que envolve discussões em grupo sobre um tema específico para entender as percepções coletivas. Facilitado por um moderador, pequenos grupos de pessoas com características similares compartilham ideias e opiniões, sem focar nas respostas individuais, mas na diversidade de pontos de vista. Essencial para explorar áreas pouco claras de baixo desempenho, avaliar a qualidade de serviços, identificar boas práticas e ajudar na criação de outros métodos de coleta¹⁶ de dados, como questionários. Ideal para situações em que os participantes podem hesitar em expressar-se individualmente (Brasil, 2013a).

Para organizar grupos focais com eficácia, a equipe deve elaborar e testar um roteiro baseado em perguntas abertas; selecionar participantes com experiências similares e hierarquia homogênea; limitar a duração a, no máximo, duas horas; agir com flexibilidade, objetividade, respeito e imparcialidade, mantendo um ambiente acolhedor; garantir a participação equitativa, gerenciando a discussão e valorizando diferentes pontos de vista; obter consentimento para gravar a sessão, facilitando a análise posterior e destacar as observações mais relevantes durante o encontro (Brasil, 2020a).

4. Técnicas de análises de dados

No decorrer da fase de campo, a equipe de auditoria acumula uma vasta quantidade de dados que necessitam ser eficientemente organizados, filtrados e submetidos à análise. O auditor deve focar nos objetivos da auditoria para direcionar tanto a organização quanto à análise dos dados coletados (GUID 3920, 2016).

A análise de dados, seja por métodos quantitativos, seja por qualitativos, envolve a avaliação dos resultados sob múltiplas óticas e em comparação com outros conjuntos de dados. As técnicas empregadas nessa análise são elementos-chave do planejamento da auditoria e devem ser claramente especificadas já na fase de planejamento, refletindo nas escolhas metodológicas para a coleta de dados. Diversas técnicas podem ser empregadas para examinar os dados, variando entre métodos quantitativos e qualitativos (Brasil, 2002a).

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

4.1. Técnica estatística

A estatística descritiva é uma abordagem quantitativa para analisar dados, focando em três aspectos principais: a tendência central (como mé-

¹⁶ Para aprofundar o conhecimento sobre o grupo focal, acesse: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecni-ca-de-grupo-focal-para-auditoria.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

dia, mediana, moda), a dispersão (variância, desvio-padrão) e o formato dos dados (por exemplo, distribuição normal). Ela é aplicada em auditorias para avaliar o desempenho de variáveis específicas em comparação com critérios estabelecidos, identificar riscos e verificar a representatividade da amostra em relação à população geral (IDI, 2016).

4.2. Regressão

A regressão é uma técnica quantitativa utilizada para explorar e modelar a relação entre variáveis. Essa abordagem permite testar a existência de correlações, identificar relações que possam influenciar os resultados das atividades analisadas, detectar dados que se desviam dos valores esperados, realizar previsões sobre valores futuros e identificar possíveis riscos (IDI, 2016).

4.3. Análise de conteúdo

A análise de conteúdo é uma técnica qualitativa para examinar informações textuais de maneira organizada e padronizada, possibilitando inferências sobre seu conteúdo. Frequentemente, utiliza-se a análise de categorias, que consiste em classificar partes do conteúdo em diferentes categorias pré-definidas. Esse processo envolve três fases: pré-análise, em que os dados são organizados, e os métodos de análise definidos; exploração do material, envolvendo codificação e categorização e, por fim, a interpretação dos resultados. Em auditorias operacionais, essa técnica é útil para analisar transcrições de entrevistas, grupos focais e documentos. Para grandes volumes de dados, recomenda-se o uso de software específico (Bardin, 1970).

4.4. Triangulação

A triangulação é uma técnica de análise qualitativa que reforça as conclusões finais ao aplicar diversos métodos de pesquisa e coleta de dados sobre o mesmo tema. Isso inclui a obtenção de dados de várias fontes para a mesma questão, a designação de diferentes entrevistadores para prevenir vieses, a utilização de múltiplas metodologias de pesquisa para a mesma questão, e a interpretação dos dados coletados sob diversas teorias (Brasil, 2020a).

4.5. Cruzamento eletrônico de dados

A técnica de cruzamento de dados envolve a comparação automatizada de registros de diferentes bases de dados da administração pública, geralmente com o suporte de softwares especializados, como o Audit Command Language (ACL). Para sua execução, é necessário que os conjuntos de dados tenha ao

menos um campo em comum. Esse processo permite detectar inconsistências e irregularidades, como a identificação de beneficiários de programas sociais que não atendem aos critérios de elegibilidade estabelecidos.

Essas técnicas de análise de dados são fundamentais para garantir a profundidade, precisão e confiabilidade dos resultados em auditorias operacionais, contribuindo significativamente para a melhoria da gestão pública e a eficácia das políticas implementadas.

5. Matriz de achados

Durante a auditoria, os resultados encontrados e as sugestões de recomendações são sistematicamente organizados na matriz de achados. Essa ferramenta é importante para estruturar o relatório final da auditoria, pois agrupa, de maneira organizada e visual, todos os componente-chave que formarão o cerne do documento. Facilita, assim, o entendimento uniforme entre os membros da equipe de auditoria e partes interessadas sobre os achados e suas bases. A prática recomendada é iniciar o preenchimento dessa matriz já na fase de coleta de dados em campo, identificando os achados à medida que surgem, enfatizando a visualização para facilitar o processo (Brasil, 2020a).

Quadro 8

Modelo Matriz de achados							
Achado					Boas práticas	Encaminha- mento	Benefícios esperados
Situação encon- trada	Critério	Evidências e análises	Causas	Efeitos			
Achados de maior relevância, identificados na fase de execução.	Padrão usado para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado.	Resultado da aplicação dos métodos de análise de dados e seu emprego na produção de evidências.	São as razões da diferença entre a situação encontrada e o critério. Podem ser relacionadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria.	Consequências relacionadas às causas e aos correspondentes achados.	Ações identificadas que comprovadamente levam a bom desempenho.	Recomendações e determinações propostas para tratar as causas das deficiências de desempenho identificadas.	Melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações.

Fonte: Adaptado de Brasil (2020a).

A seguir explicam-se os itens que devem conter a matriz de achados na auditoria operacional.

5.1. Situação encontrada

A situação encontrada é a condição documentada durante a auditoria, refletindo o cumprimento dos critérios estabelecidos. Ao comparar essas condições com os critérios pré-definidos, a equipe de auditoria identifica os achados, suportados por evidências.

5.2. Critério

O critério de auditoria define o padrão ideal para o desempenho do objeto auditado, usando leis, regulamentos e práticas recomendadas. É flexível em auditorias operacionais, permitindo ajustes conforme o objeto em análise, e serve para identificar desvios das práticas padrão.

5.3. Evidências e análises

As evidências e as análises realizadas durante a execução da auditoria, que fundamentam a condição observada, devem ser detalhadas nesta seção. Esses detalhes explicam o processo pelo qual a equipe de auditoria identificou a situação atual.

5.4. Causas

Além de descrever a situação encontrada, é importante identificar e documentar as causas do desempenho observado. A análise das causas demanda evidências e investigações detalhadas, as quais devem ser claramente apresentadas. As causas dos achados são fundamentais para formular recomendações eficazes. É importante considerar que, em alguns casos, as causas podem estar fora da esfera de ação do auditado, exigindo que as recomendações sejam dirigidas a quem realmente pode corrigir o problema identificado. Nessa situação, é essencial comunicar-se com o responsável pelas deliberações e incluir seus feedbacks sobre o relatório de auditoria preliminar.

5.5. Efeitos

É importante quantificar o impacto dos achados de auditoria sempre que possível. Isso inclui avaliar os efeitos econômicos de práticas inadequadas, como compras ineficientes ou uso ineficaz de equipamentos, em termos monetários, e explicar a metodologia de cálculo. Também é necessário considerar os efeitos de procedimentos ineficazes, como atrasos e desperdício de recursos, além dos impactos qualitativos, como decisões errôneas ou baixa qualidade dos serviços prestados. A documentação deve incluir as evidências e as análises que fundamentam essas avaliações de impacto.

6. Boas práticas

Boas práticas representam métodos ou abordagens que efetivamente alcançam ou superam os objetivos definidos. Normalmente, consistem em soluções específicas de determinados contextos que demonstraram sucesso e geraram impactos benéficos.

7. Encaminhamento

As recomendações em auditorias operacionais visam aprimorar a eficiência administrativa ou operacional. Focam em sugerir melhorias, destacando aspectos críticos para a gestão na busca por soluções. É essencial analisar as causas e os efeitos detalhados na matriz de achados para formular propostas eficazes que abordem as raízes dos problemas, minimizem impactos negativos e promovam a adoção de boas práticas. Ao desenvolver recomendações, considera-se também a relação custo-benefício, priorizando intervenções com maior retorno sobre o investimento.

8. Benefícios esperados

A última coluna da matriz de achados deve detalhar os benefícios esperados decorrentes das ações propostas pela auditoria operacional, fundamentando a importância de tais auditorias. Estes benefícios, quantificados junto aos gestores durante a auditoria, podem ser tanto financeiros - como economia de custos, aumento de receitas e redução de desperdícios - quanto não financeiros, incluindo aprimoramentos organizacionais, fortalecimento de controles internos, melhorias sociais e legislativas. É importante estimar esses benefícios com precisão, registrando a confiabilidade dessas estimativas. A mensuração dos benefícios, quando viável, adiciona valor à auditoria, mostrando claramente a sua contribuição para a melhoria da gestão pública e o impacto positivo nas operações auditadas.

Após criar a matriz de achados, a auditoria avança para a etapa de validação, conduzida através do segundo painel de referência. Esse passo, similar ao realizado na fase de planejamento, tem como objetivo principal garantir a coerência dos achados documentados. Durante o painel, participantes discutem as conclusões, a robustez das evidências, a precisão das análises e a relevância das recomendações propostas. Finalizado o painel, ocorre a validação final da matriz em uma reunião com os gestores, seguindo prática similar à usada no planejamento. Detalhes adicionais sobre o painel de referência estão disponíveis no documento técnico do TCU sobre o assunto (Brasil, 2013a).

Síntese do Capítulo



A fase de execução de uma auditoria operacional é importante para a coleta de evidências relevantes e robustas, fundamentais para os resultados e as conclusões da auditoria. Durante essa fase, a equipe aprofunda o entendimento sobre o objeto de auditoria, aplicando uma metodologia que varia conforme as necessidades específicas do objeto em análise. A imparcialidade e o julgamento profissional cuidadoso são essenciais para assegurar a suficiência e a qualidade das evidências coletadas.

O trabalho de campo constitui a espinha dorsal da fase de execução, envolvendo a coleta sistemática de dados e informações estabelecidos na fase de planejamento. A seleção dos dados e das fontes de informação é orientada pela estratégia metodológica e pelos critérios definidos anteriormente, aplicando-se técnicas como análise de documentos, investigação bibliográfica, entrevistas e questionários. O foco permanece em coletar evidências diretamente relacionadas às questões de auditoria, evitando desvios e acumulação de dados irrelevantes. A construção da matriz de achados inicia-se nesta fase, permitindo a organização e análise dos dados coletados, incluindo a identificação de causas e de efeitos.

Os achados de auditoria surgem da comparação entre a realidade observada e o critério de auditoria, abrangendo critério, condição, causa e efeito. O critério serve como parâmetro para avaliação, enquanto a condição reflete o estado atual observado. A análise das causas e dos efeitos é vital para propor melhorias e soluções eficazes. Importante ressaltar que, em auditorias, é possível identificar tanto achados negativos quanto resultados positivos, sendo os últimos indicativos de boas práticas.

A coleta de evidências é fundamental para sustentar os achados da auditoria, exigindo que sejam tanto suficientes quanto pertinentes. A equipe de auditoria deve organizar as evidências na matriz de achados para identificar aquelas que necessitam de maior fundamentação. A avaliação da suficiência e da apropriação das evidências orienta-se por diretrizes que consideram a confiabilidade das fontes e a metodologia de coleta.

Diversas técnicas de coleta de dados são empregadas para garantir a obtenção de informações precisas e relevantes, incluindo revisão documental, entrevistas, aplicação de questionários, observação direta e grupos focais. Cada técnica tem suas especificidades e contribui de maneira única para o enriquecimento da análise e a obtenção de uma visão abrangente do objeto auditado.

A análise dos dados coletados é uma etapa crítica, em que diferentes técnicas, quantitativas e qualitativas, são aplicadas conforme a estratégia metodológica adotada. Técnicas como estatística descritiva, regressão, análise de conteúdo, triangulação e cruzamento eletrônico de dados permitem uma exploração profunda dos dados, contribuindo significativamente para a robustez dos achados da auditoria e a eficácia das recomendações propostas.

A matriz de achados é uma ferramenta essencial para sistematizar os resultados da auditoria, incluindo a situação encontrada, critério, evidências e análises, causas, efeitos, boas práticas, encaminhamentos e benefícios esperados. Essa matriz facilita o entendimento uniforme dos achados e fornece uma base estruturada para o relatório final da auditoria.

Por fim, a validação da matriz de achados através do segundo painel de referência assegura a coerência e a integridade dos achados documentados, envolvendo discussões sobre as conclusões, a qualidade das evidências, a adequação das análises e a pertinência das recomendações. Essa etapa confirma o compromisso com a precisão e a confiabilidade dos resultados da auditoria operacional, contribuindo para a melhoria da gestão pública e a eficácia das políticas implementadas.

Atividades de avaliação



1. Explique a importância da fase de execução em uma auditoria operacional e descreva duas técnicas de coleta de dados utilizadas dessa fase.
2. Descreva o papel dos achados de auditoria e explique os quatro elementos principais que os compõem.
3. Explique o conceito de triangulação nas técnicas de análise de dados em auditorias operacionais e como ela pode fortalecer as conclusões da auditoria.
4. Descreva o processo de validação da matriz de achados em uma auditoria operacional e sua importância para o relatório final.
5. Explique a importância das técnicas de análise de dados em auditorias operacionais e mencione duas técnicas quantitativas e duas qualitativas utilizadas.

Referências



BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 4. ed. rev. e atual. Lisboa: Edições 70, 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de amostragem para auditorias**. Brasília, 2002a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecni-cas-de-amostragem-para-auditorias.htm>. Acesso em: 29 mar. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de observação direta em auditoria**. Brasília, 2010a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecni-ca-de-observacao-direta-em-auditoria.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de grupo focal para auditorias**. Brasília, 2013a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecni-ca-de-grupo-focal-para-auditoria.htm>. Acesso em 31 jan. 2024.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Manual de auditoria operacional** - 4.ed. – Brasília : TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020a. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 31 jan. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações para a definição da estratégia global de auditoria**. Brasília, 2020b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/orientacoes-para-definicao-da-estrategia-global-de-auditoria.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE - GAO. **Government Auditing Standards**: 2018 Revision (Yellow book). Washington D.C., 2018.

INTOSAI DEVELOPMENT INITIATIVE (IDI). **Performance Audit ISSAI Implementation Handbook**. Noruega, 2016. Disponível em: <http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-han-dbooks>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing**. (GUID 3910). Viena, 2016. Disponível em: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/4-auditing-guidelines.htm. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Guidelines for the Performance Auditing Process** (GUID 3920). Viena, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 3000** – Norma-de-Auditoria-Operacional. 2021. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-3000-Norma-de-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Guidelines for the Performance Auditing Process** (GUID 3920). Viena, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncement-s/?n=0-1000000000>. Acesso em: 31 jan. 2024.

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

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

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE). **Manual da auditoria de resultados**. Luxemburgo, 2017. Disponível em: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF. Acesso em: 31 jan. 2024.

Capítulo

5

Papéis de trabalho

Objetivo

- Discutir o conceito e os fundamentos da ferramenta papéis de trabalho no contexto maior da auditoria.

Introdução

Os papéis de trabalho de auditoria constituem a espinha dorsal desse processo, servindo como um registro detalhado das evidências coletadas, análises realizadas e conclusões alcançadas durante a auditoria. Esses documentos são fundamentais não apenas para o planejamento e na execução da auditoria, mas também como uma ferramenta essencial de comunicação entre os membros da equipe e como um meio de prestação de contas para partes externas, incluindo reguladores e partes interessadas.

A preparação cuidadosa e a manutenção dos papéis de trabalho permitem aos auditores documentar e justificar as bases de suas conclusões e opiniões sobre as demonstrações financeiras da entidade auditada. Eles abrangem uma gama ampla de documentos, incluindo planilhas, memorandos, correspondências, resumos de entrevistas e evidências de confirmação externa, todos organizados de maneira sistemática para facilitar o acesso e a revisão.

1. Conceito e fundamentação do papel de trabalho¹⁷

Para cumprir seu objetivo de emitir um relatório com opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis de uma entidade, o auditor precisa basear sua opinião em evidências conhecidas como papéis de trabalho. Esses documentos, que estão em conformidade com as normas de auditoria, reúnem as provas necessárias para fundamentar a opinião do auditor. Os papéis de trabalho são documentos que têm por finalidade o registro das informações e dos fatos verificados durante a auditoria e que servem de suporte para conclusões, ações e recomendações.

Crepaldi (2019) assevera que o auditor deve documentar as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando fundamentar sua opinião da auditoria e comprovar que a auditoria

¹⁷ Para se aprofundar na temática papéis de trabalho na auditoria, assista o vídeo: https://www.youtube.com/watch?v=dHBTf_2m1XY. Acesso em: 31 jan. 2024.

foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Ressalta-se que os papéis de trabalho integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam (Almeida, 2017). Exemplos de papéis de trabalho: programas de auditoria; análises; memorandos de assuntos do trabalho; resumos de assuntos significativos; cartas de confirmação e representação; listas de verificações; correspondências (inclusive correio eletrônico) referentes a assuntos significativos.

Almeida (2017) apresenta três requisitos para elaboração dos papéis de trabalho: elaboração tempestiva da documentação de auditoria; documentação dos procedimentos de auditoria executados e da evidência de auditoria obtida e montagem do arquivo final de auditoria.

Dentro dos métodos e dos procedimentos de auditoria, os papéis de trabalho representam registros dos procedimentos de auditoria realizados, das evidências pertinentes coletadas e das conclusões formadas pelo auditor. Eles servem para auxiliar no planejamento e na execução da auditoria, seja através da análise de documentos de auditorias anteriores, seja daqueles reunidos durante a contratação inicial de uma auditoria; facilitar a revisão do trabalho de auditoria e documentar as evidências obtidas durante o trabalho, a fim de fornecer a base para a opinião do auditor independente.

Além de fornecer evidências que fundamentam a opinião do auditor, os papéis de trabalho de auditoria desempenham várias outras funções essenciais. Eles auxiliam os membros da equipe de auditoria encarregados pela liderança e a supervisão do projeto, ajudando-os a cumprir suas obrigações de revisão; registram questões importantes que podem ser relevantes para auditorias subsequentes; apoiam a realização de avaliações de controle de qualidade e inspeções em firmas de auditores independentes que realizam auditorias e revisões de informações financeiras históricas, bem como outros serviços de asseguarção e relacionados, e facilitam a realização de inspeções externas conforme requerido por leis, atuando como evidências em processos legais para corroborar o trabalho realizado pelo auditor (Crepaldi, 2019).

2. Forma e conteúdo do papel de trabalho

O conteúdo dos papéis de trabalho deve se concentrar em documentar o planejamento da auditoria, detalhar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos executados, bem como os resultados alcançados e as conclusões derivadas das evidências de auditoria. Deve também abranger a avaliação do auditor sobre todas as questões importantes, incluindo suas conclusões finais, especialmente em áreas que exigem julgamentos complexos.

De acordo com Crepaldi (2109), a forma, o conteúdo e a extensão da documentação de auditoria dependem de vários fatores, como demonstrado na Figura 11.

Figura 11– Fatores que influenciam os papéis de trabalho.



Fonte: Adaptado de Crepaldi (2019)

Dessa forma, percebe-se, de acordo com a Figura 11, que os papéis de trabalho são elaborados, estruturados e organizados para atender às circunstâncias do trabalho e satisfazer às necessidades do auditor para cada auditoria.

Crepaldi (2019, p. 377), assevera que os papéis de trabalho, além de outros itens mais específicos, incluem:

- informações sobre a estrutura organizacional e legal da entidade;
- cópias ou excertos de documentos legais, contratos e atas;
- informações sobre o setor de atividades, ambiente econômico e legal em que a entidade opera;
- evidências do processo de planejamento, incluindo programas de auditoria e quaisquer mudanças nesses programas;
- evidências do entendimento, por parte do auditor, do sistema contábil e do controle interno, e sua concordância quanto a eficácia e adequação;

- evidências de avaliação dos riscos de auditoria;
- evidências de avaliação e conclusões do auditor e revisão sobre o trabalho da auditoria interna;
- análises de transações, movimentação e saldos de contas;
- análises de tendências, coeficientes, quocientes, índices e outros indicadores significativos;
- registro da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria e seus resultados;
- evidências de que o trabalho executado pela equipe técnica foi supervisionado e revisado;
- cópias de comunicações com outros auditores, peritos, especialistas e terceiros;
- cartas de responsabilidade da administração;
- conclusões do auditor acerca de aspectos significativos, incluindo o modo como foram resolvidas ou tratadas questões não usuais;
- cópias das demonstrações contábeis, assinadas pela administração da entidade e pelo contador responsável, e da opinião e dos relatórios do auditor

A preservação da confidencialidade dos papéis de trabalho constitui um compromisso permanente por parte do auditor. Tais documentos pertencem unicamente ao auditor responsável. A seu critério, ele pode optar por compartilhar certas partes ou segmentos dos papéis de trabalho com a entidade que está sendo auditada. No entanto, se terceiros solicitarem acesso a esses documentos, a liberação só ocorrerá mediante uma autorização formal concedida pela entidade auditada. (Crepaldi, 2019).

3. Pontos essenciais em um papel de trabalho

De acordo com Crepaldi (2019), quando da elaboração dos papéis de trabalho, o auditor deve levar em consideração:

- concisão: os papéis de trabalho devem ser concisos, de forma que todos os entendam sem a necessidade de explicações da pessoa que os elaborou;
- objetividade: os papéis de trabalho devem ser objetivos, de forma que se entenda aonde o auditor pretende chegar;
- limpeza: os papéis de trabalho devem estar limpos, de forma a não prejudicar seu entendimento;
- lógica: os papéis de trabalho devem ser elaborados de forma lógica de raciocínio, na sequência natural do objetivo a ser atingido;
- completude: os papéis de trabalho devem ser completos por si só.

4. Normas para preenchimento do papel de trabalho

A elaboração dos papéis de trabalho deve aderir a um formato padronizado e explícito. É essencial que registrem todos os procedimentos realizados, detalhando a extensão dos testes aplicados a cada valor examinado. Os achados devem ser claramente apresentados de modo a refletir se os objetivos da auditoria foram alcançados de maneira adequada.

Algumas regras básicas devem ser observadas para alcançar bons resultados (Crepaldi, 2019, p. 380):

- os papéis de trabalho devem evidenciar a obediência às normas de auditoria geralmente adotadas;
- os procedimentos de auditoria adotados ficarão evidenciados, em sua extensão e profundidade;
- devem incluir todos os dados e informações pertinentes;
- devem ser limpos, claros e corretos;
- devem conter todos os elementos e informações que amparem o que se mencionar na opinião e nos relatórios;
- devem conter todas as informações que possam ser úteis, ou necessárias, no futuro;
- devem incluir os dados para fácil identificação da data em que foram elaborados, quem foi o encarregado e quem fez a revisão, assim como terão títulos e códigos que esclareçam a natureza do exame;
- na data do término da auditoria, os papéis de trabalho devem estar prontos e em condições de serem arquivados.

Desta forma, ressalta-se a importância das regras básicas de elaboração de papéis de trabalho em auditoria que reside na sua capacidade de garantir a qualidade, consistência e confiabilidade do processo de auditoria.

5. Natureza dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho podem ser de natureza corrente ou permanente. Os papéis de trabalho correntes são utilizados em apenas um exercício social, já os permanentes são utilizados em mais de um exercício social (Crepaldi, 2019). A Figura 12 apresenta exemplos de papéis de trabalho corrente e permanente.

Figura 12 – Exemplo de papéis de trabalho

Corrente	Permanente
• Caixa, bancos e aplicações financeiras; • Contas a receber; • Estoques; • Investimentos; • Imobilizado e intangível; • Contas a pagar; • Patrimônio líquido; • Receitas e despesas; • Demonstrações financeiras.	• Estatuto social ou contrato social; • Cópias de contratos bancários de financiamentos a longo prazo; • Cartões de assinaturas e rubricas das pessoas responsáveis pela aprovação das transações; • Manuais de procedimentos internos; • Cópias de atas de reuniões; • Legislações específicas aplicáveis à empresa auditada.

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2019).

f) Técnicas de elaboração de papéis de trabalho

A seguir, apresentaremos algumas técnicas básicas a serem observadas pelos auditores, por ocasião da elaboração dos papéis de trabalho de auditoria, de acordo com Almeida (2017):

- Os papéis de trabalho manuais devem, sempre que possível, ser escriturados a lápis (preto), a fim de facilitar possíveis alterações durante a execução do serviço, principalmente em função de revisões feitas por auditores mais experientes. Atualmente, a maioria dos auditores já elabora seus papéis de trabalho no computador;
- Na parte superior do papel de trabalho, devem ser colocados o nome da empresa auditada, a data-base do exame e o título (caixa, bancos, teste de amortização, teste das depreciações etc.);
- Não deve ser utilizado o verso da folha do papel de trabalho;
- Os números e as informações devem ser colocados na parte superior do papel de trabalho (logo após o título), e as explicações sobre o trabalho executado, na parte inferior;
- Os tiques ou símbolos são apostos ao lado do número auditado e explicados na parte inferior do papel de trabalho, evidenciando dessa forma o serviço executado.
- O auditor deve evitar a utilização excessiva de tiques em uma mesma folha (o ideal é até oito símbolos), devido ao fato de que dificulta consultas e revisões dos papéis de trabalho. Caso seja necessário, o auditor poderá usar letras ou números dentro de círculos, em vez de símbolos;

- Os tiques ou as letras ou números dentro de círculos devem ser escriturados com lápis de cor (normalmente vermelho), a fim de identificar claramente o trabalho executado e também para facilitar a revisão dos papéis de trabalho;
- O auditor também pode utilizar o sistema de notas para dar explicações necessárias nos papéis de trabalho;
- Os comentários devem ser sucintos e com redação clara e compreensível;
- A forma de apresentação e o conteúdo dos papéis de trabalho devem ser de modo a permitir que uma pessoa que não participou do serviço de auditoria possa compreendê-los de imediato;
- Os papéis de trabalho devem indicar as conclusões alcançadas.

É essencial que os papéis de trabalho sejam organizados de maneira que facilite a localização rápida das informações. Isso pode ser alcançado através de um sistema de codificação, que pode ser numérico, alfabético ou uma mistura de ambos. O código deverá ser aplicado na parte superior direita do papel de trabalho usando lápis colorido (vermelho), para destacar e facilitar a identificação.

Síntese do Capítulo



Os papéis de trabalho são documentos que têm por finalidade o registro das informações e fatos verificados durante a auditoria e que servem de suporte para conclusões, ações e recomendações.

A elaboração dos papéis de trabalho deve atender a requisitos específicos para garantir a qualidade e confiabilidade do processo de auditoria. Eles devem documentar o planejamento da auditoria, os procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as conclusões derivadas das evidências de auditoria. Além disso, devem incluir a avaliação do auditor sobre questões significativas, juntamente com as conclusões finais, especialmente em áreas que demandam julgamentos complexos.

Os papéis de trabalho têm o propósito de auxiliar na direção e na supervisão do trabalho de auditoria, manter um registro de questões importantes para auditorias futuras, permitir revisões de controle de qualidade e inspeções em firmas de auditoria, além de facilitar inspeções externas e servir como evidência em processos legais. Isso reforça a importância de seguir regras e técnicas específicas na sua elaboração, incluindo a concisão, objetividade, clareza, lógica e completude.

O conteúdo do papel de trabalho deve ater-se ao registro do planejamento da auditoria, à natureza, à oportunidade, à extensão dos procedimentos aplicados, aos resultados obtidos e às conclusões da evidência da auditoria. Quando da elaboração dos papéis de trabalho, o auditor deve levar em consideração: concisão, objetividade, limpeza, lógica e completude.

Os papéis de trabalho são classificados em correntes, utilizados em um único exercício social, e permanentes, utilizados em vários exercícios sociais. A técnica de elaboração desses documentos envolve a escrituração a lápis para facilitar alterações, a identificação clara com título, data e responsável pela elaboração e revisão, e o uso de símbolos ou notas para explicar o trabalho executado.

Além disso, a elaboração dos papéis de trabalho deve seguir um padrão definido e claro. Todos os procedimentos efetuados devem estar mencionados, demonstrando a profundidade dos testes em relação a cada montante. Os resultados obtidos serão evidenciados de forma que indiquem se o alcance foi satisfatório.

Atividades de avaliação



1. Elabore um texto dissertativo sobre o conceito de papel de trabalho dentro do âmbito da auditoria, abordando sua importância e sua finalidade no processo de auditoria.
2. O papel de trabalho desempenha uma função importante no processo de auditoria, atuando como um alicerce para a eficiência, precisão e integridade da auditoria. Vista a importância desse documento, quais os requisitos que o auditor deve se atentar para elaboração dos papéis de trabalho?
3. Retorne ao texto e discuta quais são os principais objetivos dos papéis de trabalho no processo da auditoria?
4. Ao longo do trabalho de auditoria, o auditor elabora os papéis de trabalho que são as evidências da execução da auditoria que fundamentam a sua opinião. Dessa forma, quais são os pontos essenciais para elaboração do papel de trabalho?
5. Como os papéis de trabalho em auditoria são classificados com base em sua natureza?

Referências



ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 2017.

CREPALDI, S. A. **Auditoria**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

Capítulo

6

Relatório e Monitoramento

Objetivos

- Apresentar o conceito do relatório de auditoria operacional, as orientações gerais para esse tipo de relatório e os principais requisitos para sua elaboração;
- Conhecer o estilo de redação necessário, destacando os principais componentes do relatório;
- Refletir sobre o processo de monitoramento da auditoria operacional.

Introdução

O relatório de auditoria operacional desempenha um papel fundamental na avaliação e na melhoria da eficácia da gestão pública. Esse documento formal e técnico é a ferramenta primária por meio da qual os auditores comunicam os resultados de suas investigações, incluindo os objetivos da auditoria, as metodologias aplicadas, os achados e as recomendações para ações futuras. É através desse relatório que o governo, o Congresso Nacional e a sociedade podem avaliar o desempenho das áreas auditadas, promovendo assim a transparência e a *accountability* dos agentes públicos.

A elaboração de um relatório de auditoria exige um processo contínuo e cuidadoso, que começa desde o início da auditoria e envolve análises profundas, consultas a especialistas e revisões constantes. O objetivo é produzir um documento que seja não apenas informativo e baseado em evidências sólidas, mas também acessível e útil para um amplo espectro de leitores. Dessa forma, o relatório deve ser claro, coerente, convincente e, quando possível, visualmente atrativo, para garantir que suas recomendações sejam implementadas e resultem em melhorias tangíveis para a sociedade.

Após a divulgação do relatório, tem-se o processo de monitoramento de auditorias operacionais que é importante para garantir que as recomendações e as determinações do Tribunal de Contas da União (TCU) sejam efetivamente aplicadas. Esse processo não se limita a verificar a implementação das deliberações, mas também avalia se os problemas identificados foram solucionados de maneira adequada e em tempo hábil. A colaboração entre auditores e gestores auditados é fundamental para o sucesso desse monitoramento,

que serve como uma ferramenta essencial para promover a responsabilidade e melhorar a gestão pública, conforme ilustrado por exemplos de instituições de auditoria internacionais.

1. Relatório de Auditoria¹⁸

O relatório de auditoria é um documento formal e técnico utilizado pela equipe de auditoria para comunicar os objetivos, as questões investigadas, o alcance do trabalho e suas limitações, a metodologia empregada, os resultados encontrados, as conclusões alcançadas e as sugestões de ações futuras. Esse documento é essencial, pois é através dele que o governo, o Congresso Nacional e a sociedade em geral avaliam o desempenho da área auditada. Ao divulgar os resultados da auditoria, o relatório tem o papel de informar o público sobre a eficiência da gestão pública, fomentando a transparência e a responsabilização dos agentes governamentais, com o apoio do controle parlamentar e do engajamento cidadão (Brasil, 2020a).

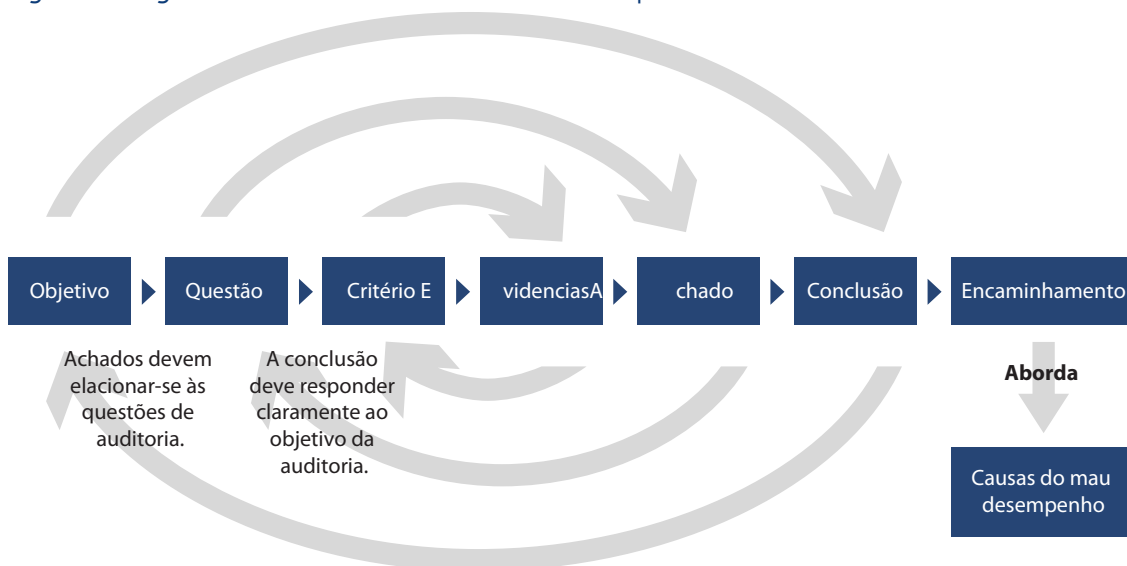
Para cada auditoria realizada, é necessário que os auditores elaborem um relatório escrito, adotando um tom neutro e focado. O conteúdo desse relatório deve ser direto, convincente, construtivo e informativo, além de ser claro e compreensível, evitando informações desnecessárias ou que não se relacionem diretamente com os objetivos da auditoria. É fundamental que todas as afirmações feitas no relatório estejam bem fundamentadas em evidências sólidas e relevantes.

Antes de finalizar o relatório, o coordenador da equipe de auditoria e o auditor encarregado pela supervisão do trabalho devem revisá-lo cuidadosamente. Esse processo de revisão visa garantir que o documento atenda os critérios de qualidade mencionados, além de confirmar que as conclusões e sugestões propostas estejam coerentes com os dados e informações analisadas durante a auditoria (Brasil, 2011a).

A Figura 13 mostra a lógica conceitual que deve orientar a elaboração dos relatórios de auditoria operacional.

¹⁸ Para se aprofundar na temática relatório de auditoria, leia Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), através do link: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/nat.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

Figura 13- Lógica conceitual dos relatórios de auditoria operacional.



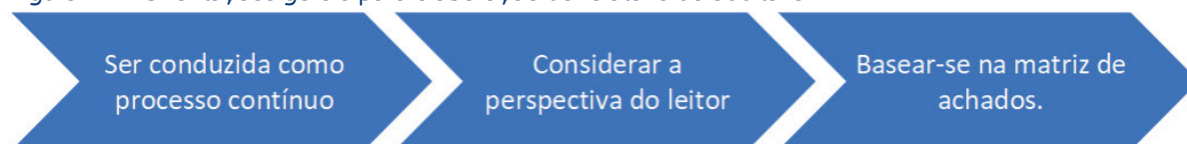
Fonte: Adaptado de Brasil (2020a).

A qualidade de um relatório de auditoria se mostra na maneira como as questões de auditoria são abordadas. É importante organizar as informações de forma precisa, detalhar bem e destacar os pontos principais. Fazer isso fica mais fácil se, desde o começo, a auditoria for planejada com o uso de técnicas de pensamento visual. Isso ajuda a manter o texto coeso, lógico, persuasivo e visualmente atraente. Escrever relatórios de alta qualidade é uma habilidade importante para quem faz auditorias operacionais. Simplificando, um bom relatório precisa ser bem organizado, claro, mostrar os detalhes importantes e ser fácil de entender, além de seguir uma ordem lógica que faça sentido.

1.1. Orientações gerais para elaboração do relatório

De acordo com o TCU (Brasil, 2020a), a elaboração do relatório de auditoria deve seguir as seguintes orientações gerais.

Figura 14 – Orientações gerais para elaboração de relatório de auditoria



Fonte: Adaptado de Brasil (2020a).

a) Ser conduzida como processo contínuo

A criação do relatório de auditoria é um processo dinâmico que começa desde o início da auditoria, com a formulação de uma visão geral e a inclusão de informações iniciais. Conforme a auditoria avança, o relatório vai sendo desenvolvido através de análises, consultas a especialistas e revisões constantes. Esse processo colaborativo exige organização e discussões para moldar o relatório, enfatizando a importância de cumprir prazos para partes do documento. A qualidade do relatório final é fundamental, pois reflete o sucesso do planejamento e da execução da auditoria. Um bom relatório deve comunicar claramente os resultados, ser baseado em evidências sólidas e considerar os benefícios potenciais da auditoria, incluindo recomendações e conclusões. Portanto, o foco na produção de um relatório eficaz é importante em todas as fases da auditoria (Brasil, 2020a; Brasil, 2011a).

b) Considerar a perspectiva do leitor

Para garantir a utilidade e a facilidade de acesso dos relatórios de auditoria operacional, é essencial considerar a perspectiva dos leitores. Os relatórios inicialmente circulam internamente, destinando-se principalmente ao relator responsável. Eles buscam informar sobre o desempenho a uma variedade de públicos, incluindo formuladores de políticas, gestores e outros órgãos de controle. Materiais adicionais, como sumários executivos e apresentações, visam a um público mais amplo, seguindo diretrizes específicas. É importante que, antes de começar a escrever os capítulos principais do relatório, a equipe dedique tempo ao planejamento, decidindo sobre os aspectos mais importantes do trabalho, alinhados aos objetivos da auditoria e ao impacto potencial na solução dos problemas investigados.

c) Basear-se na matriz de achados

O Tribunal de Contas da União (TCU) utiliza a matriz de achados como ferramenta essencial na organização dos elementos principais dos seus relatórios de auditoria. Esse instrumento facilita a discussão sobre a estrutura do relatório entre os membros da equipe de auditoria, além de servir como base para consultas com o supervisor e apresentações em painéis de referência. A participação coletiva na redação do relatório evidencia a importância de um recurso que auxilie nesse processo, especialmente porque cada auditor tem seu próprio estilo de escrita. Assim, é fundamental que a equipe alinhe previamente a estrutura e o formato do relatório e passe por um processo de revisão para padronizar a apresentação das informações (Brasil, 2020a).

1.2. Requisitos do relatório

A NBASP 3000 (IRB, 2021) determina que os relatórios de auditoria operacional precisam ser completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados. No âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), é essencial que esses relatórios atendam aos requisitos de completude, clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade, conforme estipulado no NAT (Brasil, item 129, 2011a) que serão explicados a seguir.

Quadro 9

Requisitos do relatório de auditoria operacional	
Requisitos	Descrição
Completude	Para ser completo, um relatório de auditoria operacional deve ser abrangente, cobrindo todas as informações e argumentos essenciais para os objetivos e as questões levantadas durante a auditoria. Deve detalhar claramente o objeto auditado, os achados, e as conclusões, sustentados por evidências robustas e pertinentes, assegurando que as conexões entre objetivos, critérios, achados e conclusões sejam claras, completas e baseadas em dados verificáveis. Esse detalhamento é importante para fornecer uma visão compreensiva do assunto auditado e para fundamentar as conclusões alcançadas.
Clareza	Clareza em um relatório de auditoria implica na produção de um texto que seja acessível e compreensível para quem lê, ampliando seu impacto pela facilidade de leitura. Para isso, todas as informações e das argumentações que atendem aos objetivos e às questões levantadas na auditoria devem ser claramente inclusas e detalhadas, promovendo uma compreensão completa do objeto auditado, dos achados e das conclusões.
Concisão	Concisão em um relatório de auditoria refere-se à elaboração de um texto que seja direto e não mais longo do que o necessário para comunicar efetivamente a mensagem e fundamentar as conclusões. Deve-se preferir resumir as informações ao invés de fazer longas transcrições, mantendo o conteúdo claro e ao ponto. Embora temas complexos possam exigir relatórios mais extensos, a regra é que o relatório seja breve, idealmente não ultrapassando trinta páginas, salvo em casos de achados particularmente complexos ou numerosos. Relatórios que são tanto completos quanto concisos tendem a ser mais lidos e úteis para o público.
Convincente	Para garantir que o relatório de auditoria operacional seja convincente, é importante que ele apresente uma estrutura lógica, estabelecendo claramente a conexão entre os objetivos da auditoria, as questões levantadas, os critérios utilizados, os achados identificados e as conclusões e recomendações feitas. Os achados devem ser articulados de forma persuasiva, de modo que as conclusões e recomendações sejam vistas como consequências lógicas dos dados e argumentos coletados. Além disso, é importante que o relatório comunique os achados e as conclusões com confiança, evitando linguagem que possa sugerir dúvida.
Exatidão	A exatidão em um relatório de auditoria operacional é importante para garantir que as evidências, achados e conclusões sejam apresentados corretamente, tornando o relatório confiável e credível. Isso envolve fundamentar o relatório em fatos, mencionar claramente as fontes, os métodos utilizados e os pressupostos feitos. Além disso, é importante que o escopo e a metodologia da auditoria sejam descritos de forma precisa e que os achados e as conclusões estejam alinhados com esse escopo.

Requisitos do relatório de auditoria operacional	
Requisitos	Descrição
Relevância	A relevância no relatório de auditoria significa concentrar-se em informações que são importantes e que contribuam significativamente para os objetivos da auditoria, acrescentando valor ao trabalho. É essencial evitar descrições extensas que não fornecem dados essenciais para apoiar os argumentos feitos.
Tempestividade	A tempestividade em relatórios de auditoria refere-se à importância de divulgar informações relevantes dentro do prazo estabelecido, garantindo que sejam atuais e úteis para os destinatários. Isso permite que órgãos auditados, legisladores, formuladores de políticas e outros interessados utilizem os dados para melhorar suas operações e atividades de maneira eficaz.
Objetividade	A objetividade em relatórios de auditoria implica a imparcialidade, equilíbrio e neutralidade do conteúdo e do tom, assegurando que tanto as deficiências quanto os aspectos positivos e as boas práticas sejam apresentados. É essencial evitar exageros ou foco excessivo em pontos negativos.

Fonte: Adaptado de Brasil (2020a), Brasil (2011a) e GUIDE 3920 (2016).

A elaboração de um relatório de auditoria operacional requer uma combinação de requisitos essenciais, que contribui para a eficácia do relatório. Juntos, esses requisitos orientam a equipe de auditoria na apresentação de um relatório que não só atende aos critérios técnicos, mas também comunica, de maneira efetiva e influente, os resultados, recomendando melhorias e promovendo ações que beneficiem a sociedade. A habilidade de redigir relatórios que incorporam esses requisitos é fundamental para o sucesso da auditoria, impactando positivamente a gestão do objeto, o auditado e contribuindo para o aprimoramento da administração pública.

1.3. Estilo de redação

Ao elaborar um relatório de auditoria, a apresentação lógica e coerente dos argumentos e evidências é primordial. Isso exige a construção de um texto coeso, em que as ideias se conectam de maneira sequencial, facilitadas pelo uso adequado de conectivos. Essencialmente, os fatos devem ser narrados com precisão, distinguindo claramente entre observações objetivas e interpretações subjetivas. A linguagem adotada deve ser neutra, evitando qualquer tendência ou ambiguidade que possa influenciar a interpretação do leitor (Brasil, 2020a).

Para assegurar a clareza e a objetividade, é recomendável adotar a estrutura direta nas sentenças, posicionando sujeito, verbo, objeto e complementos de forma linear, sem intercalar elementos que possam complicar a compreensão. O uso de linguagem impessoal reforça a imparcialidade e a formalidade do texto. Além disso, a integração de recursos visuais, como figuras, fotografias, gráficos, diagramas, mapas, caixas de texto e tabelas, enriquece

a apresentação dos dados, oferecendo uma compreensão mais imediata e profunda dos pontos discutidos. Exemplos concretos servem para ilustrar as situações e os conceitos abordados, tornando o conteúdo mais acessível.

Frases curtas contribuem para a legibilidade do texto, facilitando a absorção das informações pelo leitor. É igualmente importante definir termos técnicos utilizados, garantindo que o público-alvo compreenda plenamente o conteúdo sem ambiguidades. A consistência terminológica é importante; uma vez escolhido um termo, este deve ser utilizado consistentemente ao longo do texto, evitando sinônimos que possam gerar confusão.

Abreviaturas e jargões devem ser evitados. Quando siglas forem utilizadas, deve-se apresentar seu significado na primeira ocorrência e incluir uma lista de siglas para referência. Termos eruditos ou em línguas estrangeiras, para os quais existam equivalentes em português, devem ser substituídos pelos seus correspondentes na língua do relatório, promovendo a acessibilidade e a compreensão. (Brasil, 2020a).

1.4. Componentes do relatório¹⁹

O relatório de auditoria divide-se em elementos pré-textuais, texto e elementos pós-textuais. Os elementos pré-textuais são: capa, folha de rosto, resumo e sumário. O texto compõe-se de: introdução; visão geral; capítulos principais; conclusão e proposta de encaminhamento. Os elementos pós-textuais são: apêndices, anexos, referências e glossário.

¹⁹ Para um maior aprofundamento dos componentes do relatório de auditoria operacional, acesse: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 31 jan. 2024.

Figura 15 - Elementos do relatório de auditoria operacional



A seguir iremos abordar o que deve conter em cada um dos elementos descritos na Figura anterior.

- a) Elementos Pré-textuais:** Capa, folha de rosto, resumo e sumário são componentes essenciais que precedem o texto principal do relatório e devem ser organizados na ordem mencionada abaixo.
- b) Capa:** A capa do relatório é a parte externa que contém informações essenciais para identificar o documento e também serve para estabelecer uma identidade visual para a instituição. Deve seguir um padrão que pode ser atualizado periodicamente para melhorias visuais e informativas, com detalhes específicos disponíveis no modelo eletrônico da biblioteca digital do TCU. Elementos importantes na capa incluem o logotipo do TCU, o tipo de auditoria realizada, o nome do órgão ou programa auditado, além de local e data.
- c) Folha de rosto:** A folha de rosto do relatório deve incluir todas as informações essenciais para a sua identificação. Isso abrange o número do processo, o nome do relator, a unidade técnica responsável, os nomes, os cargos e os CPFs dos responsáveis, bem como a sua vinculação ministerial e no TCU. Além disso, deve constar o ato que designou a equipe de auditoria, o número de registro no sistema, o objetivo da auditoria, os períodos abrangidos e de realização da auditoria e uma lista com os nomes e as funções dos membros da equipe de auditoria e do supervisor.
- d) Resumo:** O resumo do relatório é um texto breve que destaca os pontos mais importantes, oferecendo uma visão geral dos temas abordados, principais achados e recomendações. Sua função é ajudar leitores, sejam eles internos ou externos, a entender rapidamente o conteúdo do relatório e decidir se precisam ler o documento na íntegra. De acordo com TCU (Brasil, 2017), o resumo é composto pelas seguintes seções:
1. O que o TCU fiscalizou? Apresenta o objetivo da auditoria de modo conciso
 2. O que o TCU encontrou? Sintetiza os principais achados de modo que fique evidente o alcance dos objetivos da auditoria e as respostas às questões de auditoria.
 3. Qual é a proposta de encaminhamento? Resume as principais deliberações propostas, garantindo demonstrar que elas decorrem logicamente dos achados e das conclusões contidos na seção anterior
 4. Quais os próximos passos? Descreva as providências que serão adotadas para monitorar a implementação das deliberações sugeridas.
- e) Sumário:** Parte essencial do relatório, listando todas as seções e partes na ordem em que aparecem, mas sem incluir os elementos pré-textuais. Para

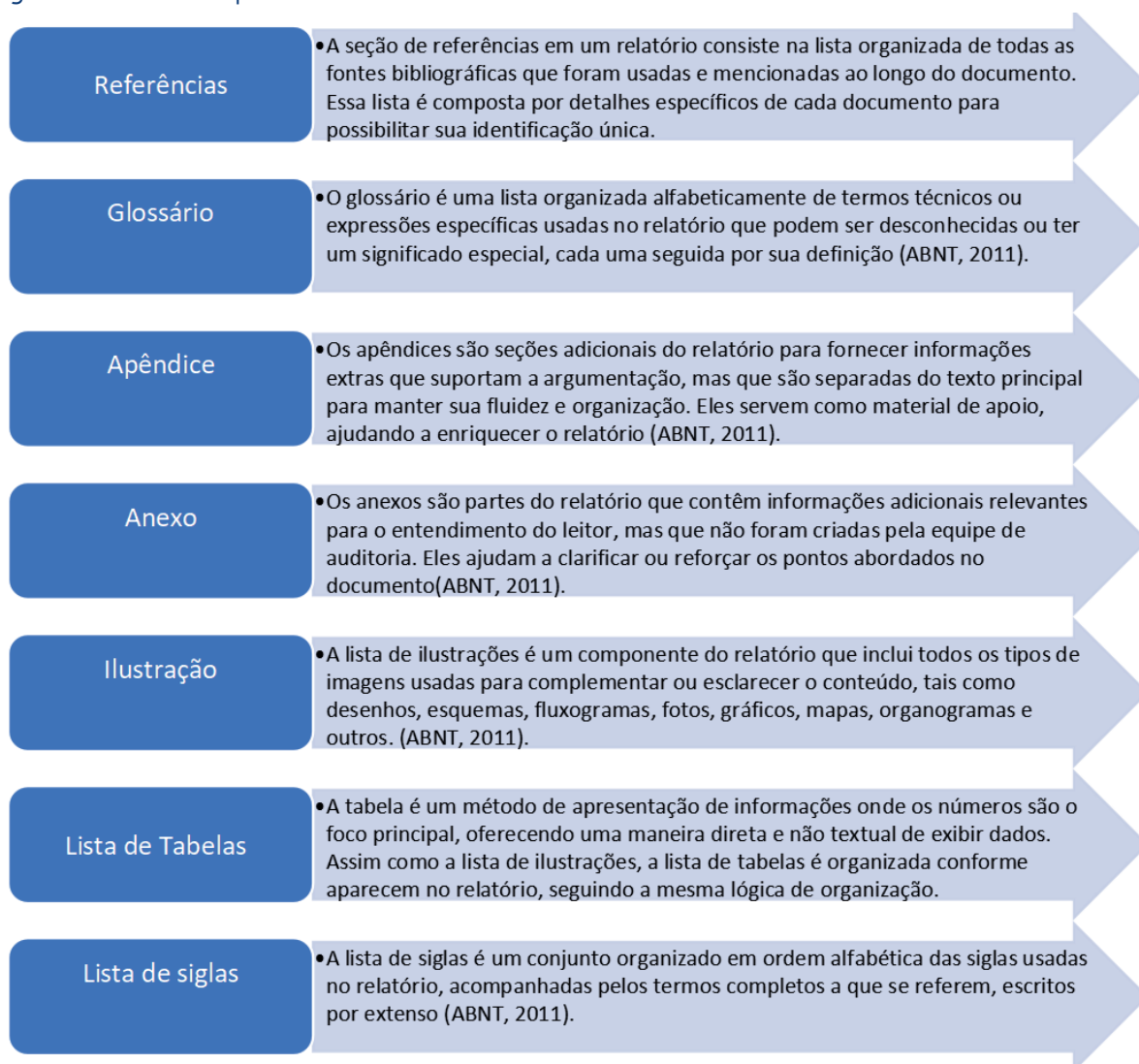
facilitar a criação e garantir a precisão, recomenda-se automatizar as listas de ilustrações, de tabelas e o próprio sumário.

- f) **Texto:** Compõe-se de introdução, visão geral, capítulos principais, conclusão e proposta de encaminhamento e serão objeto de explicação a seguir.
- g) **Introdução:** Estabelece o contexto e o propósito da avaliação, começando com uma breve descrição do objeto auditado, enquanto detalhes adicionais são reservados para um capítulo posterior. Ela expõe os antecedentes da auditoria, explicando o que motivou a investigação, a autorização para a sua realização e verificações anteriores relacionadas ao mesmo objeto. Os objetivos gerais e específicos da auditoria são claramente definidos, junto com as limitações que cercam o trabalho. Também são apresentados os critérios adotados para avaliar o desempenho do objeto auditado, com suas respectivas fontes (Brasil, 2020a). A introdução ainda menciona os métodos empregados para compreender o objeto de auditoria e para a coleta e análise de dados, de maneira sucinta, deixando explicações mais aprofundadas para um apêndice. Inclui-se uma declaração de que o trabalho segue as normas aplicáveis e que não há restrições significativas afetando os resultados. Por fim, descreve a organização do relatório, orientando o leitor sobre como as informações estão estruturadas.
- h) **Visão geral:** Oferece um panorama detalhado do objeto auditado, essencial para entender o contexto do relatório e como ele se relaciona com os objetivos da auditoria. Essa seção é baseada na visão preliminar criada na fase de planejamento e é atualizada após a fase de execução para refletir as descobertas e análises mais recentes. Ela se alimenta de análises feitas a partir de técnicas de diagnóstico aplicadas durante a auditoria. A visão geral pode incluir uma variedade de informações, como os objetivos do objeto auditado, as partes responsáveis, um breve histórico, os beneficiários, os principais produtos e serviços, a relevância do objeto, indicadores de desempenho e metas, aspectos orçamentários, o processo de tomada de decisão e os sistemas de controle implementados.
- i) **Capítulos principais:** São organizados em torno de cada questão de auditoria e devem ser dispostos de acordo com a importância dos achados. O título de cada capítulo deve refletir o tema abordado, enquanto os subtítulos devem declarar os achados específicos. Cada capítulo começa com um parágrafo introdutório que estabelece seu objetivo, fornece contexto e descreve o que será abordado nos subtítulos seguintes. Cada capítulo do relatório deve incluir as conclusões pertinentes ao assunto abordado. Essas conclusões são declarações que oferecem respostas às questões

de auditoria específicas de cada capítulo e estão vinculadas ao objetivo geral da auditoria. Elas são formuladas com base na análise das evidências coletadas durante a auditoria e na comparação dessas evidências com os critérios estabelecidos previamente (Brasil, 2020a).

- j) **Conclusão:** Deve apresentar respostas claras às questões de auditoria, baseando-se nos achados da auditoria para explicitar como os objetivos foram atingidos ou explicar as razões de eventuais limitações. As conclusões são sínteses dos achados, destacando tanto os aspectos positivos quanto as oportunidades de melhoria identificadas na auditoria. Sempre que possível, deve-se quantificar os benefícios esperados da implementação das recomendações, seja em termos de economia de recursos ou outras melhorias. Também é importante mencionar os desafios enfrentados pelos gestores e as ações positivas tomadas para superá-los, fornecendo uma visão equilibrada do objeto auditado (IRB, 2021).
- k) **Proposta de encaminhamento:** São sugestões de ações – como recomendações, determinações ou avisos – que visam corrigir os problemas encontrados durante a auditoria. Essas ações são pensadas para serem práticas, úteis e diretamente ligadas aos objetivos da auditoria, buscando resolver as deficiências de maneira efetiva. É essencial que essas propostas sejam possíveis de serem implementadas, considerando os recursos disponíveis e avaliando os possíveis impactos, inclusive negativos, que a implementação possa acarretar, de acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021).
- l) **Elementos pós-textuais:** Entre os elementos que compõem a parte final de um relatório, apenas as referências são obrigatórias. Outros elementos como glossário, apêndices, anexos, listas de ilustrações, tabelas e siglas são opcionais, de acordo com as normas da ABNT (2011). A seguir iremos detalhar os referidos elementos.

Figura 16 - Elementos pós-textuais



A inclusão dessas seções descritas na Figura anterior, não só contribui para a organização e a clareza do relatório, mas também garante que todas as informações adicionais relevantes sejam devidamente apresentadas e acessíveis. Ao seguir essas diretrizes, os autores do relatório de auditoria podem oferecer uma visão abrangente e detalhada dos achados da auditoria, possibilitando uma melhor avaliação e um melhor entendimento por parte dos leitores, sejam eles gestores auditados, sejam autoridades ou o público em geral.

1.5. Comentários dos gestores e análise da equipe

De acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021), antes da emissão do relatório pela Entidade Fiscalizadora Superior (EFS), o auditor deve proporcionar à entidade auditada a chance de expressar seus comentários a respeito dos achados, das conclusões e das recomendações resultantes da auditoria. Esse procedimento contribui para a melhoria da qualidade dos trabalhos, pois os auditados podem analisá-lo e oferecer outra perspectiva, bem como possibilita o esclarecimento de pontos obscuros, a correção de informações imprecisas ou inconsistentes, e o aperfeiçoamento das medidas propostas.

Ademais, o auditor é responsável por documentar em papéis de trabalho a avaliação dos comentários recebidos da entidade auditada, explicando os motivos para realizar ajustes no relatório de auditoria ou para não aceitar os comentários fornecidos (Brasil, 2011a).

2. Divulgação

A NBASP 3000 (IRB, 2021) estabelece que a Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) deve garantir a ampla divulgação de seus relatórios de auditoria, respeitando, no entanto, as normas que regem o tratamento de informações sigilosas.

A divulgação ampla dos relatórios de auditoria aumenta a confiança nas auditorias realizadas pelo Tribunal. Portanto, esses relatórios devem ser enviados às entidades auditadas, órgãos de supervisão do Executivo, comissões do Congresso Nacional e outras partes relevantes que possam ajudar a melhorar o desempenho da entidade auditada e na execução das determinações do TCU (Brasil, 2020a).

A divulgação dos resultados da auditoria tem como propósito final informar a sociedade sobre como a administração pública está atuando, possibilitando que os responsáveis pelas ações governamentais sejam responsabilizados por seus resultados, através do controle exercido pelo parlamento e pela sociedade.

Por fim, a etapa de divulgação em uma auditoria operacional é importante para garantir que o relatório seja técnico, claro, coerente, persuasivo e visualmente atraente. Isso eleva as chances de as recomendações do Tribunal serem apoiadas e implementadas por aqueles que têm influência sobre o objeto auditado, resultando em melhorias significativas para a sociedade (Brasil, 2020a).

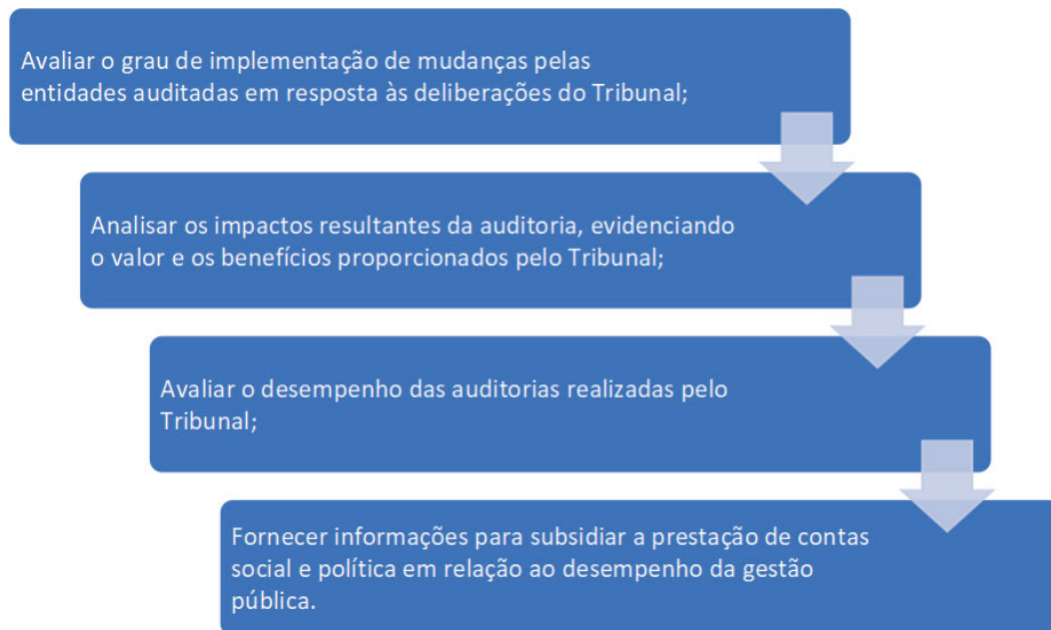
3. Monitoramento

O auditor é responsável por acompanhar os achados e as recomendações de auditorias anteriores, avaliando se as ações corretivas relevantes foram implementadas pela entidade auditada. Esse monitoramento visa verificar se os problemas identificados foram adequadamente abordados e se as situações subjacentes foram corrigidas em um intervalo de tempo considerado razoável. Além disso, a Entidade Fiscalizadora Superior deve informar ao Poder Legislativo sobre os resultados e o impacto das ações corretivas tomadas, de acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021a).

Esse acompanhamento não se limita a verificar a implementação das deliberações, mas deve focar em verificar se a entidade auditada abordou adequadamente as questões e corrigiu a situação subjacente em um prazo razoável (IRB, 2021a; Brasil, 2011).

O monitoramento das recomendações visa atingir os seguintes objetivos (GUID 3920, 216).

Figura 17 – Objetivos de monitoramento



Fonte: Brasil (2020a).

É importante destacar que o monitoramento aumenta a probabilidade de resolver os problemas de desempenho identificados pela auditoria, seja através da implementação das deliberações, seja da adoção de outras medidas pelo gestor. A realização sistemática de monitoramentos cria uma expec-

tativa de controle, que, ao interagir com os gestores responsáveis, contribui para aprimorar a eficácia da auditoria. Além disso, o monitoramento possibilita a retroalimentação do sistema, fornecendo aos gestores o feedback necessário para avaliar se as ações empreendidas estão contribuindo para alcançar os resultados desejados (Brasil, 2020a).

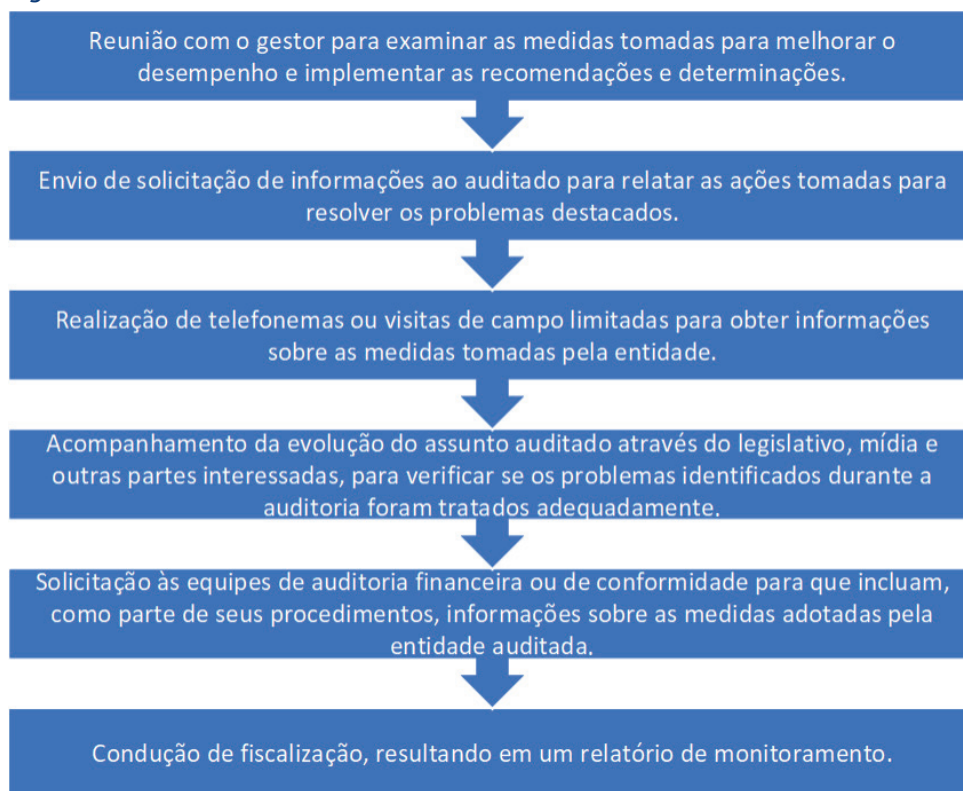
Dados confiáveis sobre a efetivação das recomendações, o impacto das auditorias e as medidas corretivas pertinentes podem contribuir para evidenciar o valor e os benefícios proporcionados pelo Tribunal, de acordo com a NBASP 3000 (IRB, 2021).

Por último, Ceneviva e Farh (2012) afirmam que o monitoramento possibilita que o Poder Legislativo, a sociedade e outras partes interessadas acompanhem o desempenho do objeto auditado e identifiquem as dificuldades e os obstáculos enfrentados pelo gestor para resolver os problemas identificados. A transparência das informações e o envolvimento dos interessados promovem a responsabilização política e social pelo desempenho das atividades governamentais

3.1. Formas de monitoramento

De acordo com o GUID 3920 (2016), existem diversas maneiras de conduzir o monitoramento como descritos a seguir.

Figura 18 – Formas de monitoramento



Fonte: Adaptado de Brasil (2020a).

Conforme GUIDE 3920 (2016), as estratégias empregadas para o monitoramento variarão de acordo com as prioridades definidas pelo Tribunal, a gravidade dos problemas identificados, as medidas a serem adotadas e o interesse externo no assunto.

3.2. Sistemática do Monitoramento

Posteriormente à análise da auditoria pelo Tribunal, a unidade técnica do TCU responsável pelo monitoramento deve entrar em contato com o gestor do objeto auditado para fornecer orientações sobre o processo de monitoramento das deliberações emitidas. Se necessário, pode-se agendar uma reunião na qual a equipe do TCU explicará o procedimento de monitoramento e apresentará um modelo de plano de ação, a ser entregue dentro do prazo acordado (Brasil, 2020a).

Ao elaborar o planejamento do monitoramento, a equipe revisará o relatório de auditoria, o plano de ação e quaisquer outros documentos relevantes. Durante esse processo, é importante identificar os indicadores de desempenho que serão avaliados para demonstrar a potencial resolução dos proble-

mas identificados na auditoria, bem como as deliberações-chave, que são aquelas que têm os impactos considerados mais significativos, seja em termos financeiros ou qualitativos. Em seguida, a equipe encaminhará ao gestor uma requisição de documentos e de dados essenciais para o monitoramento, estabelecendo um prazo adequado conforme a quantidade e a natureza das informações solicitadas.

O plano de ação mencionado é um documento fornecido pelo gestor ao TCU dentro de um prazo acordado, detalhando as medidas a serem adotadas para cumprir as deliberações propostas com o objetivo de resolver os problemas identificados durante a auditoria. Esse documento inclui principalmente um cronograma que especifica os responsáveis, as atividades e os prazos para a implementação das deliberações. Esse instrumento orienta o processo de monitoramento e tende a melhorar sua eficácia.

Ressalta-se que as recomendações em auditoria operacional só devem ser sugeridas se a materialidade (quantitativa e qualitativa) da questão for observada. Dessa forma, as recomendações não devem ser apenas sugestões, mas sim propostas colaborativas, visando contribuir de forma efetiva para o aprimoramento da gestão (Brasil, 2020a).

O Quadro 10 apresenta um exemplo de plano de ação que deve ser encaminhado ao responsável pelo objeto auditado.

Quadro 10

Modelo de plano de ação				
Número do processo e título da auditoria:				
Identificação da(s) entidade(s) auditada(s):				
Data:				
Deliberação	Ação a ser implementada	Responsável	Prazo	Benefícios
Citar os itens, subitens ou parte dos itens.	Indicar as medidas que serão tomadas a fim de dar cumprimento à deliberação.	Indicar a pessoa ou o setor responsável pela implementação das ações.	Informar a data em que as medidas estarão implantadas.	Ao final do monitoramento, informar os benefícios efetivos com a implementação da deliberação, quantificando, sempre que possível.

Fonte: Adaptado de Brasil (2020a).

A partir dos dados e das informações reunidas, a equipe de monitoramento categorizará as deliberações de acordo com o nível de implementação durante o período analisado.

Síntese do Capítulo



O relatório de auditoria operacional é uma ferramenta essencial para a avaliação da eficiência e eficácia da gestão pública, servindo como meio para comunicar os objetivos, as metodologias, os achados e as recomendações de uma auditoria realizada. Esse documento formal e técnico permite que o governo, o Congresso Nacional e a sociedade em geral avaliem o desempenho das áreas auditadas, promovendo a transparência e a responsabilização dos agentes governamentais. Para maximizar sua efetividade, o relatório deve ser claro, direto, fundamentado em evidências sólidas e relevantes, e apresentar conclusões e sugestões de ações futuras de maneira construtiva e convincente.

A elaboração do relatório de auditoria é um processo contínuo que inicia com a fase de planejamento da auditoria e continua com a coleta e análise de dados, consultas a especialistas e revisões constantes. O Tribunal de Contas da União (TCU) destaca a importância de considerar a perspectiva do leitor ao escrever o relatório, visando garantir sua utilidade e facilidade de acesso para uma ampla gama de públicos. Além disso, a organização dos elementos principais do relatório é facilitada pela utilização da matriz de achados, uma ferramenta que promove discussões estruturadas sobre o conteúdo do relatório entre os membros da equipe de auditoria.

Os relatórios de auditoria operacional devem aderir a requisitos específicos para assegurar sua qualidade e eficácia. Tais requisitos incluem completude, clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade. Um relatório completo deve abordar todos os aspectos essenciais dos objetivos e das questões da auditoria, apresentando as informações e argumentos de maneira clara e detalhada. A clareza e a concisão garantem que o relatório seja acessível e direto, enquanto a convicção e a exatidão asseguram que os achados e conclusões sejam apresentados de forma persuasiva e fundamentada. A relevância e a tempestividade enfatizam a importância de fornecer informações que agreguem valor e sejam oportunas para os destinatários. Por fim, a objetividade requer que o relatório apresente uma visão equilibrada, destacando tanto as deficiências quanto os aspectos positivos e as boas práticas identificadas.

O estilo de redação do relatório de auditoria deve promover a apresentação lógica e coerente dos argumentos e evidências. Recomenda-se o uso de uma linguagem neutra, estruturas de sentença diretas e a inclusão de recursos visuais para enriquecer a apresentação dos dados. A definição clara

de termos técnicos e a consistência no uso de termos e siglas contribuem para a clareza e a precisão do texto.

O relatório é estruturado em elementos pré-textuais, textuais e pós-textuais. Os elementos pré-textuais incluem a capa, a folha de rosto, o resumo e o sumário, que preparam o leitor para o conteúdo do relatório. O corpo do texto é composto por introdução, visão geral, capítulos principais, conclusão e propostas de encaminhamento, cada seção cumprindo uma função específica na apresentação dos resultados da auditoria. Os elementos pós-textuais, como referências, glossário, apêndices, anexos e listas de ilustrações e tabelas, fornecem informações complementares e de apoio.

Após a emissão do relatório, uma fase de grande importância é a de monitoramento que visa garantir a implementação efetiva das propostas e a resolução dos problemas identificados, garantindo que os resultados desejados sejam alcançados. Esse acompanhamento avalia as medidas corretivas tomadas pela entidade auditada em resposta às deliberações do Tribunal, visando entender seus impactos.

Existem diversas maneiras de conduzir o monitoramento, que variam de acordo com as prioridades estabelecidas pelo Tribunal, a gravidade dos problemas identificados e o interesse externo no assunto. Algumas das abordagens incluem reuniões com o gestor, solicitação de informações ao auditado, visitas de campo, acompanhamento da evolução do tema auditado e realização de fiscalizações.

Por fim, é importante ressaltar que o monitoramento deve ser adaptado às particularidades de cada auditoria, iniciando-se sem demora para não se perder a expectativa de controle. É fundamental que esse acompanhamento seja realizado de forma eficiente e que os resultados alcançados sejam registrados e validados pelo gestor.

Atividades de avaliação



1. Descreva a importância do relatório de auditoria para o governo, o Congresso Nacional e a sociedade em geral.
2. Explique como deve ser o processo de elaboração de um relatório de auditoria segundo o Tribunal de Contas da União (TCU).
3. Quais são os requisitos essenciais para um relatório de auditoria operacional, conforme estipulado pelo TCU?

4. Discuta a importância do monitoramento pós-auditoria operacional e como ele contribui para a eficácia das recomendações feitas pelo Tribunal de Contas da União (TCU).
5. Explique as diferentes maneiras de conduzir o monitoramento das auditorias operacionais e o propósito de cada abordagem.

Referências



BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de observação direta em auditoria**. Brasília, 2010a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecni-ca-de-observacao-direta-em-auditoria.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União** – Revisão junho 2011 (NAT). Brasília, 2011a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/normas-de-auditoria-do-tribunal-de-contas-da-uniao-nat-FF8080816364D7980163CA90603F214D.htm>. Acesso em: 31 jan. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Guia para Produção de Fichas-Síntese do Tribunal de Contas da União**: Fichas Temáticas e Fichas Fisc. Brasília, 2017a. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/main.jsp?lumPagelId=8A8182A24E-D12B19014ED646CE5E1FC0&previewItemId=8A81881E759554320175B99B-27634D1A&lumItemId=8A81881E759554320175B99F-48C478FF>. Acesso em: 31 jan. 2024.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Manual de auditoria operacional** - 4.ed. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020a. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 31 jan. 2024.

CENEVIVA, R.; FARH, M.F.S. **Avaliação, informação e responsabilização no setor público**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, 46(4), p. 993-1016, 2012.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Guidelines for the Performance Auditing Process** (GUID 3920). Viena, 2016. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>. Acesso em: 31 jan. 2024.

INTITUTO RUI BARBOSA - IRB. **NBASP 3000** – 2021. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-3000-Norma-de-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

Sobre a autora

Lorena Costa de Oliveira Araújo: professora efetiva da Universidade Estadual do Ceará (Uece), possui dez anos de experiência em docência em Universidades Privadas - Faculdade Metropolitana de Fortaleza (Fametro), Unichristus e Universidades Públicas - IFCE - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará, Universidade Federal do Ceará (UFC) e Universidade Estadual do Ceará (Uece). Possui experiência como coordenadora do Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal e Coordenadora de pesquisa no Centro Universitário Christus – Unichristus. Possui ainda, experiência profissional de mais de vinte anos em auditoria, trabalhando em grandes firmas de auditoria como: Marpe, BDO, KPMG e Baker Tilly Brasil e atualmente é sócia da PL Auditores Independentes S/S. Doutora em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará, Mestre em Controladoria e Administração pela Universidade Federal do Ceará, especialização em Auditoria pela Universidade Federal do Ceará, graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará. Pesquisadora com interesse nas áreas de: contabilidade para usuários externos, auditoria, governança corporativa, controle interno e perícia. E-mail: lorenacosta.araujo@uece.br. Link Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6652367077690367>.



Fiel a sua missão de interiorizar o ensino superior no estado Ceará, a Uece, como uma instituição que participa do Sistema Universidade Aberta do Brasil, vem ampliando a oferta de cursos de graduação e pós-graduação na modalidade de educação a distância e gerando experiências e possibilidades inovadoras com uso das novas plataformas tecnológicas decorrentes da popularização da internet, do funcionamento do cinturão digital e da massificação dos computadores pessoais.

Comprometida com a formação de professores em todos os níveis e a qualificação dos servidores públicos para bem servir ao Estado, os cursos da UAB/Uece atendem aos padrões de qualidade estabelecidos pelos normativos legais do Governo Federal e se articulam com as demandas de desenvolvimento das regiões do Ceará.



UECE

