

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO ISC	CÂMARA DOS DEPUTADOS CEFOR
ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO EAGU	CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO SFC

Marcos Lima de Matos

AUDITORIA OPERACIONAL NO TCU:

Impacto da metodologia na realização dos trabalhos e nas constatações

Brasília

2009

Marcos Lima de Matos

AUDITORIA OPERACIONAL NO TCU:

Impacto da metodologia na realização dos trabalhos e nas constatações

Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedelo Corrêa do Tribunal de Contas da União.

Orientador: Carlos Alberto Sampaio de Freitas

Brasília

2009

Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio da Câmara dos Deputados, da TCU, da AGU e da CGU e a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: _____

Data ____/____/____

Matos, Marcos Lima.

Auditoria operacional no TCU [manuscrito] : impacto da metodologia na realização dos trabalhos e nas constatações / Marcos Lima de Matos. -- 2009.

61 f.

Orientador: Carlos Alberto Sampaio de Freitas.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental, 2009.

1. Brasil. Tribunal de Contas da União (TCU). 2. Auditoria operacional, metodologia, avaliação, Brasil. I. Título.

CDU 336.126.55(81)

Auditoria operacional no TCU: impacto da metodologia na realização dos trabalhos e nas constatações.

Monografia – Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedelo Corrêa do Tribunal de Contas da União – 2º Semestre de 2009.

Aluno: Marcos Lima de Matos

Banca Examinadora:

Carlos Alberto Sampaio de Freitas

Dagomar Henriques Lima

Brasília, 16 de dezembro de 2009.

Dedico este trabalho

à minha amada esposa, Marlise, presente maravilhoso de Deus em minha vida, que me acompanha em todos os desafios,

às minhas duas princesas, Bianca e Alice, que iluminam e dão razão à minha vida,

à minha mãe, Leji, exemplo de dedicação e persistência.

AGRADECIMENTOS

A Deus, autor de toda a vida, que abriu mais esta oportunidade para mim.

Ao meu orientador, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, pela disponibilidade em revisar meu trabalho e pelas sugestões sempre positivas e desafiadoras.

Aos entrevistados, pela presteza em fornecer as informações e pela disponibilidade em ceder seu tempo para as entrevistas, sem as quais este trabalho não seria possível.

Aos colegas do TCU Pietro de Oliveira e Cláudio Lisboa, cuja dedicação ao trabalho tornou possível conciliar a coordenação de uma auditoria com a elaboração desta pesquisa.

Ao colega do TCU Jorge Mendes, cujas opiniões enriqueceram e deram consistência as conclusões deste trabalho.

RESUMO E PALAVRAS-CHAVE EM LÍNGUA VERNÁCULA

Resumo:

O trabalho analisa a importância da metodologia empregada nas etapas de seleção do objeto, planejamento e execução de dez auditorias operacionais realizadas no TCU no período de 2006 a 2008. Para isso, foram levantados os procedimentos e técnicas de auditoria operacional previstos nos manuais do TCU e na doutrina e classificadas as diferentes metodologias empregadas nas auditorias operacionais realizadas pelas unidades técnicas desse órgão. Foram classificados, ainda, os tipos de questões de auditoria e constatações encontradas nos casos estudados, de acordo com o critério abordado em cada uma, a saber, eficiência, eficácia, efetividade, economia ou conformidade. Procurou-se verificar como a metodologia empregada em cada caso afetou a forma de realização dos trabalhos e suas respectivas constatações, comparando-se, sempre que possível, as auditorias executadas pela Seprog com aquelas executadas por secretarias típicas. Os dados foram coletados por meio de entrevistas com os coordenadores e de exame documental dos relatórios e outros papéis de trabalho de cada auditoria. A análise dos casos demonstrou uma maior aderência à metodologia nos casos coordenados pela Seprog, sendo que as diferenças mais significativas encontram-se na etapa de planejamento, enquanto que na etapa de execução os casos foram mais semelhantes. A seleção dos objetos de auditoria demonstrou ser mais determinante para o sucesso dos trabalhos nos casos coordenados pela Seprog. A forma de definição do escopo dos trabalhos mostrou-se muito relevante para os resultados das auditorias analisadas, sendo que, quando foi feita internamente, gerou maior quantidade de achados de conformidade, em oposição aos casos em que foi buscada a participação dos gestores. Foi observado ainda que o critério “conformidade” está presente na maioria dos casos, que as técnicas de coleta de dados mais utilizadas foram o exame documental e as entrevistas e que a colaboração de gestores, especialistas e outros atores mostrou-se relevante para os casos estudados. Ao final são sugeridas providências operacionais ao TCU e uma agenda de pesquisa relativa ao tema auditoria operacional.

Palavras-chave:

Tribunal de Contas da União. Auditoria Operacional. Metodologia. Eficiência. Eficácia. Efetividade. Economicidade. Conformidade. Monografia. TCU.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Classificação das auditorias operacionais pela Intosai	17
Quadro 2	Classificação das auditorias operacionais pelo GAO	17
Quadro 3	Classificação das auditorias operacionais por Barzelay (2002)	18
Quadro 4	Critérios de seleção do objeto de auditoria	20
Quadro 5	Tipos de evidência	24
Quadro 6	Técnicas mais utilizadas pelo TCU no planejamento	28
Quadro 7	Principais estratégias metodológicas	28
Quadro 8	Principais técnicas de coleta de dados	29
Quadro 9	Principais técnicas de análise de dados	29
Quadro 10	Casos estudados	30

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Critérios previstos nos objetivos e nas questões de auditoria	34
Tabela 2	Relação entre critérios e achados operacionais	35
Tabela 3	Métodos e evidências empregadas	35
Tabela 4	Relação entre critérios de auditoria, métodos e evidências	37
Tabela 5	Relação entre definição do escopo e critérios de auditoria	45
Tabela 6	Proporção dos métodos de coleta de dados em achados operacionais	50
Tabela 7	Percentual de utilização de técnicas e evidências por critério	51

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Diagrama Insumo-Produto	15
Figura 2	Ciclo de Auditoria Operacional	19

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	Contextualização	9
1.2	Objetivos da Pesquisa	11
1.3	Justificativa e Relevância	12
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	14
2.1	Conceitos de Auditoria Operacional	14
2.2	Critérios	15
2.3	Classificação das auditorias operacionais	16
2.4	Processo de auditoria operacional	18
2.4.1	Seleção do objeto de auditoria	19
2.4.2	Fase de planejamento da auditoria	21
2.4.3	Fase de execução	23
2.4.4	Relatório	25
2.4.5	Comentários do gestor	25
2.4.6	Apreciação e divulgação	26
2.4.7	Acompanhamento ou monitoramento	27
2.5	Técnicas de Auditoria Operacional	27
3	METODOLOGIA	30
4	ANÁLISE DOS CASOS ESTUDADOS	33
4.1	Seleção do objeto de auditoria	33
4.2	Planejamento	33
4.3	Execução	34
4.4	Classificação das auditorias	37
5	IMPACTO DA METODOLOGIA	39
5.1	Importância da metodologia na seleção do objeto	39
5.2	Importância da metodologia na definição do escopo	41
5.3	Importância da participação dos gestores e especialistas	42
5.4	Relação entre métodos, evidências e critérios de auditoria	49
6	CONCLUSÃO	54
	REFERÊNCIAS	57
	APÊNDICE A – Roteiro de exame documental	59
	APÊNDICE B – Roteiro de entrevista	60

1 Introdução

1.1 Contextualização

A origem da auditoria, como função estatal, remonta ao século XIV, antes mesmo do surgimento das modernas formas de governo democrático. Por sua vez, a auditoria operacional, também chamada auditoria de desempenho, surgiu no final da década de setenta, no mesmo período em que as democracias ocidentais realizavam reformas na administração pública com o objetivo de tornar o Estado mais eficiente e, por vezes, menor. Os dois fenômenos, reforma da administração pública e surgimento de uma auditoria que avaliasse economia, eficiência e efetividade, parecem estar relacionados (POLLITT, 2008, p. 25).

Nesse sentido, Pollitt (2008, p. 39) observa que as EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores – voltaram sua atenção para a auditoria operacional ao mesmo tempo em que eram realizadas as reformas administrativas nos países europeus, procurando desenvolver uma metodologia e definir sua finalidade, incluindo-a em suas atribuições. Barzelay (2002) relata que pelo menos doze países da Europa, Oceania e América do Norte, membros da OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico), realizam trabalhos que podem ser classificados como auditoria de desempenho, entre os quais estão Estados Unidos, França, Alemanha, Reino Unido e Canadá.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), entidade que promove o intercâmbio de experiências e informações sobre a auditoria governamental, contando hoje com 189 membros, entre os quais o TCU (INTOSAI, 2009), publicou em 2004 o documento “Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional da Intosai”¹, que apresenta as premissas e características essenciais da auditoria operacional (INTOSAI, 2005, p. 8). O documento compara a auditoria operacional com a contábil, ressaltando que a primeira, além de apresentar mais flexibilidade na seleção de temas e critérios, utiliza uma gama maior de métodos de investigação, baseados em áreas do conhecimento diferentes da auditoria tradicional. Para Pollitt (2008, p. 164) a auditoria operacional é uma atividade técnica, que exige o uso de habilidades específicas, baseadas principalmente no direito, na contabilidade, na economia, nas ciências sociais, na administração e na economia empresarial.

¹ Nesse trabalho, é usada tradução publicada pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia em 2005.

Embora já se observem alguns estudos sobre a evolução da auditoria operacional no mundo, ainda são escassos aqueles que se aprofundam na utilização da metodologia e nas suas implicações para o resultado, como Pollitt (2008), que avaliou as atividades desenvolvidas pelas EFS de cinco países (Holanda, França, Reino Unido, Suécia e Finlândia), esquadrihando inclusive seus impactos e influências.

No Brasil, consta de 1982 a normatização, pelo Tribunal de Contas da União – TCU – de uma “auditoria programática”, mas apenas na Constituição de 1988, por meio de seus artigos 70 e 71, foi atribuída ao TCU a competência para realizar auditorias operacionais, atividade que persiste até hoje. No decorrer dos anos, essa modalidade de fiscalização tem motivado intercâmbios entre o TCU e outras EFS – Entidades de Fiscalização Superior, treinamentos internos ou no exterior, regulamentações e desenvolvimento de técnicas específicas (BASTOS, 2002, p. 7; FREITAS, 2005, p. 5).

A auditoria operacional no TCU vem se desenvolvendo de forma mimética com EFS de outros países em que a sua prática já se encontra consolidada, como as EFS da Grã-Bretanha, Canadá e Estados Unidos (FREITAS, 2005). Os projetos de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos, de 1996, e de Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional, iniciado em 1998 e amparado por acordo de cooperação técnica com o Reino Unido, impulsionaram a atividade de auditoria operacional no órgão, produzindo e aperfeiçoando os principais manuais que orientam sua prática até hoje (ALBUQUERQUE, 2007, 10; BASTOS, 2002, 11-15).

Durante a década de noventa, a auditoria operacional no TCU desenvolveu-se por meio da realização de treinamentos e execução de auditorias que envolveram unidades técnicas do TCU tanto na sede como nas unidades da federação. A partir de 2000, as atividades referentes ao acordo de cooperação com o Reino Unido foram coordenadas pela então recém criada Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – Seprog – o que representou a institucionalização da auditoria operacional no TCU (BASTOS, 2002, 9-18).

Freitas (2005, p. 83) observou que a criação da Seprog centralizou os trabalhos em uma unidade, especializada em avaliação de programas, o que melhorou a qualidade dos trabalhos. Entretanto, a efetiva realização de trabalhos de auditoria operacional por outras unidades do órgão parece não ter alcançado um estágio semelhante. Foram utilizados processos de aprendizagem de metodologias para introduzir a auditoria operacional no TCU (FREITAS, 2005), porém, tendo em vista a constatação da concentração de trabalhos em uma

unidade especializada, uma questão ainda sem resposta é se os processos de aprendizagem conseguiram internalizar as metodologias de auditoria operacional em todo o TCU.

Durante o Projeto Águila, que visava exibir um diagnóstico e propor mudanças que melhorassem a forma como o Tribunal cumpre sua missão institucional, foi proposto estruturar as unidades técnicas por segmento de negócio das funções de governo, cuja forma de implementação incluiria transformar a Seprog em uma diretoria com a atribuição de criar e disseminar metodologias de avaliação de programas, repassando às demais unidades técnicas a atribuição de realizar as avaliações de programa. Embora essa proposta não tenha sido implementada, levanta questões sobre quais seriam suas conseqüências para a atividade de auditoria operacional no TCU, principalmente levando-se em consideração o questionamento do parágrafo anterior.

Nesse contexto, em que o TCU tem empreendido esforços em desenvolver a atividade de auditoria operacional em suas unidades técnicas, atendendo às suas competências constitucionais e seguindo a tendência dos trabalhos desenvolvidos em outras Entidades de Fiscalização Superior – EFS – é que se faz necessário questionar: **como a metodologia empregada nos trabalhos de auditoria operacional afeta a realização dos trabalhos e as suas constatações, tanto na Seprog como nas demais unidades técnicas do TCU?**

1.2 Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral da pesquisa foi verificar de que maneira a metodologia empregada nas auditorias operacionais do TCU afeta a realização dos seus trabalhos e as suas constatações. Para a consecução deste objetivo geral, foi necessário buscar os seguintes objetivos específicos:

- a) levantar os procedimentos e técnicas de auditoria operacional de acordo com os manuais do TCU;
- b) descrever e classificar as diferentes metodologias empregadas nas auditorias operacionais realizadas pelas unidades técnicas do TCU;
- c) classificar os tipos de constatações encontradas em auditorias operacionais;
- d) verificar como a metodologia empregada afeta a realização dos trabalhos e as suas constatações;
- e) comparar auditorias operacionais executadas por secretarias típicas do TCU com auditorias executadas pela SEPROG, quanto às fases do processo de auditoria, quanto ao instrumental técnico empregado e quanto aos tipos de constatações encontradas.

1.3 Justificativa e Relevância

A realização desse trabalho justifica-se, em termos acadêmicos, pela escassa literatura sobre auditoria governamental na língua portuguesa e pelo vasto campo de estudo que ainda proporciona. Quando se restringe à auditoria de natureza operacional, as fontes, até mesmo internacionais, são mais raras ainda (ARAÚJO, 2001; ALBUQUERQUE, 2007). Além disso, como ramo do conhecimento, a auditoria operacional é extremamente recente, tendo pouco mais que três décadas, e tem sido negligenciada se comparada a outras áreas de estudo relacionadas à administração pública (POLLITT, 2008, p. 25).

Alguns estudos, como Pollitt (2008) e Albuquerque (2007), abordaram as características da auditoria operacional em Entidades de Fiscalização Superior. Essas abordagens, no entanto, foram amplas e analisaram a totalidade das auditorias realizadas em alguns países e em determinados períodos de tempo. Um estudo qualitativo, que analise a relação de cada constatação com as técnicas de auditoria utilizadas, a forma de seleção do objeto de auditoria e o tipo de planejamento, e registre as impressões dos envolvidos em cada caso, pode contribuir para uma melhor compreensão da importância da utilização de determinados procedimentos para a realização desses trabalhos.

O trabalho se justifica ainda pela importância que a auditoria operacional tem como competência do TCU e como atividade, especialmente nos últimos anos. A realização de auditorias operacionais é competência do Tribunal de Contas da União, prevista na Constituição Federal de 1988, art. 71, inciso IV, e a avaliação de programas de governo quanto à eficiência está prevista no inciso IV do art. 38 da Lei Orgânica do TCU. Além disso, a fiscalização por iniciativa própria, nos órgãos e entidades sob a jurisdição do TCU, tem também o objetivo de verificar a eficiência, eficácia e efetividade de atos, contratos e fatos administrativos, conforme art. 230 do Regimento Interno do TCU (BRASIL, 1988; BRASIL, 1992; BRASIL, 2002).

Com o objetivo de desenvolver essa atividade, o TCU tem despendido esforços como a capacitação de seu corpo técnico, inclusive fora do Brasil, a realização de acordos de cooperação com outras entidades, a elaboração de manuais específicos para as auditorias operacionais e a criação de uma unidade técnica para esses trabalhos (BASTOS, 2002). Há dúvidas, entretanto, se o conhecimento foi disseminado para outras unidades técnicas além da unidade especializada, de maneira que a prática dessa atividade não fique restrita e possa ser aperfeiçoada (FREITAS, 2005). Nessa linha, os resultados do trabalho podem contribuir para

a acumulação de conhecimentos que permitam auxiliar o efetivo compartilhamento da metodologia em todo o TCU.

2 Revisão Bibliográfica

2.1 Conceitos de Auditoria Operacional

O termo “auditoria operacional” possui uma série de sinônimos ou palavras análogas, de acordo com a organização ou o autor que a emprega: auditoria de desempenho, auditoria de valor pelo dinheiro, auditoria administrativa, auditoria de gestão, auditoria de rendimentos, auditoria de resultados e avaliação de programas (FREITAS, 2005; ALBUQUERQUE, 2007; ARAÚJO, 2001). Nesta pesquisa será usado, principalmente, o termo “auditoria operacional”.

O conceito de auditoria operacional pode ser compreendido comparando-o ao conceito de auditoria de regularidade. Assim, enquanto a auditoria de regularidade possui raízes nas auditorias contábeis do setor privado, aplica normas relativamente fixas, possui critérios formalizados e está sujeita a expectativas e requisitos específicos, a auditoria operacional tem suas raízes na “necessidade de análises independentes e de amplo escopo acerca da economia, da eficiência e da eficácia dos programas e organismos da Administração”, suas análises são efetuadas em caráter não-periódico e é flexível quanto aos objetos de fiscalização, aos métodos e aos critérios de fiscalização (INTOSAI, 2005, p. 16).

Em sua pesquisa, realizada em cinco Entidades de Fiscalização Superior – EFS – da Europa, Pollitt (2008, p. 41) encontrou semelhanças nos conceitos adotados: “As definições mais aceitas correlacionam auditoria operacional com a revisão dos ‘três ES’ – economicidade, eficiência e efetividade”.

Nesse sentido, para Intosai (2005, p.15), “auditoria operacional é um exame independente da eficiência e eficácia das atividades, dos programas e dos organismos da Administração Pública, prestando a devida atenção à economia, com o objetivo de realizar melhorias”.

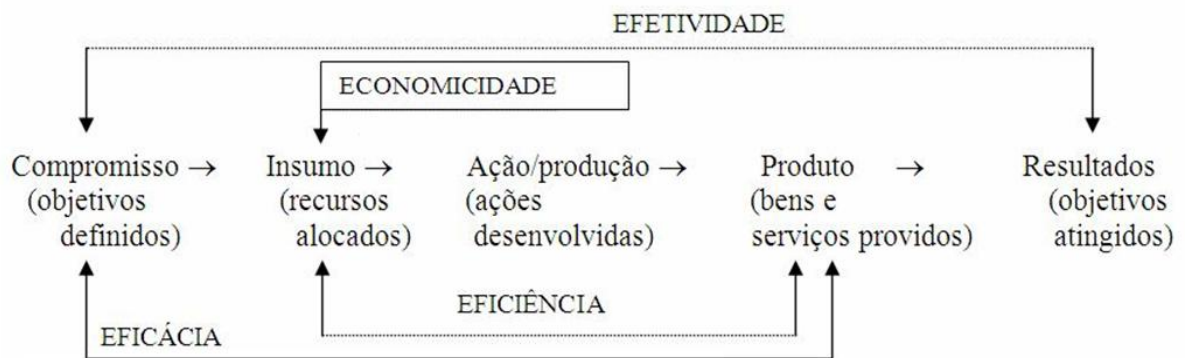
Com base nesse conceito, o TCU (2009, p. 6)² desdobra o critério eficácia em efetividade e define auditoria operacional como “o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de obter melhorias.”

² Nesse trabalho foi utilizada como referência a versão do Manual de Auditoria Operacional do TCU disponibilizado em 13/7/2009, que ainda estava sujeito a revisões finais.

2.2 Critérios

Economia (ou economicidade), eficiência, eficácia e efetividade são critérios (ou dimensões de análise) possíveis em uma auditoria operacional, podendo um mesmo trabalho examinar um ou mais deles (TCU, 2009, p. 8). O diagrama insumo-produto ilustra como essas dimensões relacionam-se entre si:

Figura 1 – Diagrama Insumo-Produto



Fonte: TCU (2009).

Economia consiste na redução ao mínimo dos custos de aquisição dos recursos empregados em uma atividade, sem comprometimento da qualidade requerida. **Eficiência** é a relação entre os produtos gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, no tempo e na qualidade determinados. É o esforço do processo de transformação de insumos em produtos. **Eficácia** é o grau de alcance das metas programadas, independente dos recursos empregados. **Efetividade** diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos a médio e longo prazos, os efeitos de um programa governamental sobre a população-alvo (TCU, 2009, p. 8).

Além dessas dimensões, TCU (2009, p. 9) cita a qualidade dos serviços, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas (geração de valor público) e a equidade na distribuição de bens e serviços como critérios a serem examinados em auditorias operacionais.

Desses, destaca a **equidade**, que está relacionada ao critério efetividade e envolve a alocação dos recursos em relação à distribuição espacial e ao perfil da população-alvo, a adequação da oferta de serviços às necessidades do público-alvo e o exame do impacto diferenciado decorrente da política pública (TCU, 2009, p. 9).

Pollitt (2008) categorizou os critérios adotados nas auditorias operacionais em economicidade, eficiência e efetividade – os três “Es” já mencionados – e introduziu os

conceitos de boa prática administrativa, boa governança, qualidade dos serviços e cumprimento do objetivo.

Boa prática administrativa é uma categoria ampla e seus testes procuram verificar se existem sistemas sólidos de fiscalização, procedimentos para o estabelecimento de objetivos, análise das reclamações dos usuários, alocação de recursos humanos nas funções prioritárias, entre outros. Baseia-se na idéia de que a boa prática administrativa, na maior parte das vezes, é um padrão conhecido pela maioria e que as atividades dos auditados podem ser comparadas a esses padrões. É uma análise interna da organização ou programa auditado (POLLITT, 2008).

Boa governança é um critério de auditoria mais orientado ao exterior, é a coordenação mais ampla das organizações determinando a efetividade final do programa em contraponto à eficiência de um único processo, como no critério anterior. Tal critério avalia, por exemplo, se são adequados o estabelecimento de diretrizes, os relatórios de resultados, a comunicação entre as organizações envolvidas. Busca compreender os resultados do sistema e não das organizações ou funções dentro do sistema (POLLITT, 2008).

Qualidade do serviço é o critério que procura determinar em que medida o serviço público satisfaz as expectativas de seus usuários. O critério **cumprimento do objetivo** (ou atendimento de metas), como o próprio nome diz, avalia em que medida o órgão ou programa cumpriu (ou falhou) seus próprios objetivos, declarados publicamente ou estabelecidos em lei. Nesse caso, não é obrigatório estabelecer uma relação firme entre as ações do programa e o nível de atendimento das metas (POLLITT, 2008).

Albuquerque (2007, p. 62) estabelece uma relação entre os critérios de Pollitt e os quatro “Es” do TCU:

[...] os 4 “Es” englobam tais critérios: os dois primeiros – boas práticas e boa governança – estariam contidos na dimensão da eficiência, como definida anteriormente; o atendimento de metas se confunde com a eficácia; e a qualidade do serviço pode referir-se à eficácia, se observada do ponto de vista dos planos da Administração, ou à efetividade, segundo a perspectiva do cidadão usuário.

2.3 Classificação das auditorias operacionais

Intosai (2005, p.31-35) observa que existem diferenças nos objetivos e enfoques analíticos pelos quais os órgãos da Administração e outras entidades têm avaliado programas, políticas, atividades e organizações do setor público. Nesse sentido, diferencia as auditorias

operacionais de acordo a orientação do enfoque, a perspectiva de análise e o centro de estudo desses trabalhos, como demonstrado no quadro 1.

Intosai (2005, p. 30) cita os quatro tipos diferentes de avaliação de programas definidos pelo GAO – *Government Accountability Office* – como sendo avaliação de processos, avaliação de resultados, avaliação de impactos e avaliações de custo-benefício e de custo-eficácia, como pode ser visto no quadro 2.

Quadro 1 – Classificação das auditorias operacionais pela Intosai

Variações da Auditoria Operacional		Características
Enfoque	Orientado a resultados	Avalia o desempenho obtido ou os resultados alcançados. Relaciona desempenho com metas, objetivos, regulamentações ou outros critérios estabelecidos. Pode necessitar do auxílio de especialistas para identificar critérios. As recomendações tentam eliminar desvios das normas e dos critérios. Enfoca normas (critérios).
	Orientado a problemas	Verifica e analisa problemas, sem referir-se a critérios já estabelecidos. Formula hipóteses e identifica as causas e conseqüências dos problemas. Fornece informações sobre os problemas e como enfrentá-los. Pode gerar propostas de modificação de leis, regulamentações e da estrutura da organização. Enfoca análises.
Perspectiva	Descendente	Concentra-se nos requisitos, intenções, objetivos e expectativas da Administração e do Poder Legislativo.
	Ascendente	Concentra-se na gestão dos serviços, nos tempos de espera e em outros temas orientados para o “cliente” (cidadão).
Centro de atenção	<i>Accountability</i>	Forma juízos sobre como os responsáveis têm alcançados as metas ou outros requisitos. Averigua quem está equivocado (semelhante à conformidade).
	Causa dos problemas	Procura compreender e explicar as observações reais efetuadas durante a auditoria. Analisa os fatores que causaram os problemas e debate as medidas necessários para evitá-los.

Fonte: adaptado de Intosai (2005).

Quadro 2 – Classificação das auditorias operacionais pelo GAO

Tipo de avaliação	Foco do trabalho
Avaliação de processos	Avalia o grau em que um programa está funcionando na forma desejada, se as atividades atendem os requisitos legais e regulamentares, o desenho do programa, as normas profissionais ou as expectativas dos clientes?
Avaliação de resultados	Avalia o grau em que um programa alcança seus objetivos. Concentra-se nos produtos e resultados, inclusive efeitos involuntários, para julgar a eficácia do programa ou até mesmo qualidade e perspectivas dos clientes. Pode incluir a análise dos processos dos programas, para compreender seus resultados.
Avaliação de impacto	Avalia a influência do programa. Compara os resultados do programa com o que poderia ter ocorrido sem ele. Utilizado quando fatores externos influenciam os resultados de um programa, para destacar qual sua real contribuição.
Avaliação de custo-benefício e de custo-eficácia	Compara os produtos ou resultados com os recursos alocados. Análise custo-eficácia avalia o custo para atingir um objetivo ou meta do programa, identificando alternativas menos onerosas. Análise custo-benefício identifica todos os custos e todos os benefícios de um programa.

Fonte: adaptado de Intosai (2005).

Barzelay (2002, p. 17), com base em consulta realizada pelo Serviço de Administração Pública³ da OCDE⁴ aos órgãos centrais de auditoria de treze países, identificou e caracterizou sete tipos de auditoria de desempenho, conforme disposto no quadro 3.

Quadro 3 – Classificação das auditorias operacionais por Barzelay (2002)

Tipo	Foco do Trabalho
Auditoria de eficiência	Identifica oportunidades de diminuir o custo orçamentário para a produção dos resultados. Analisa aspectos das funções, dos processos e dos elementos do programa.
Auditoria de efetividade de programa	Avaliar o impacto das políticas públicas e a efetividade do programa. Analisa elementos pontuais do programa, como, por exemplo, a qualidade do serviço.
Auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho	Avalia se o auditado tem capacidade de gerenciar processos e programas de maneira eficiente e efetiva, por meio da análise da estrutura e dos procedimentos do órgão.
Auditoria de informações de desempenho	Testa a precisão da informação não-financeira oferecida pela organização. Formula parecer sobre a veracidade das informações prestadas às instâncias superiores
Avaliação de risco	Identificar os principais riscos de interrupção do programa e suas fontes. Voltada para o futuro (possibilidades), não precisa avaliar a efetividade do programa.
Revisão da melhor prática de gestão	Identifica os métodos e procedimentos responsáveis pelos resultados positivos. Formula normas específicas para a melhor prática de gestão e revela o desempenho relativo dos setores participantes
Revisão geral da gestão	Avalia a capacidade da organização para cumprir com sua missão no exercício de suas competências legais. Avalia organizações e não programas. Pode buscar causas para problemas ou sucessos.

Fonte: adaptado de Barzelay (2002).

2.4 Processo de auditoria operacional

Pollitt (2008, p. 168) descreve o processo de auditoria operacional como um ciclo composto pela seqüência de operações a seguir: selecionando um objeto de estudo; planejando como o tópico será tratado; levando a efeito a própria investigação (trabalho de campo); preparando o relatório; apresentando o relatório e acompanhando após a apresentação.

Intosai (2005, p. 51) destaca, em sentido amplo, as fases de planejamento, de execução (na qual está inclusa a atividade de redação do relatório) e acompanhamento, como componentes do processo de uma auditoria operacional.

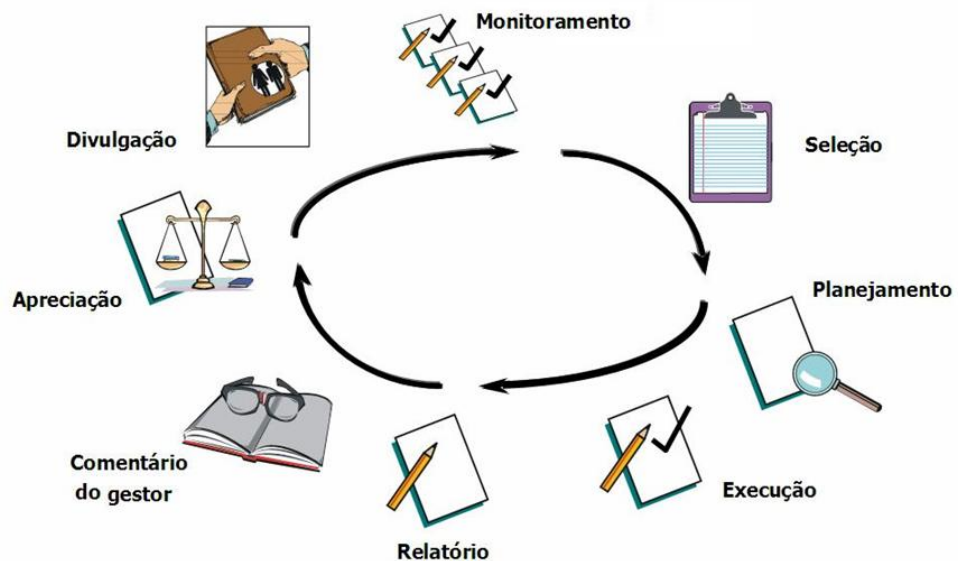
Para Rocha (2009, p. 49), as fases de uma auditoria de gestão que precisam ser observadas são planejamento preliminar, planejamento de auditoria, execução e relatório. De acordo com Araújo (2008, p. 75), uma auditoria operacional desenvolve-se em quatro estágios: planejamento, execução, relatório e acompanhamento.

³ Tradução da língua inglesa para *Public Management Service* – PUMA.

⁴ Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico.

A primeira versão do manual de auditoria operacional do TCU (BRASIL, 2000, p. 21) dividia a realização desses trabalhos em apenas duas etapas – levantamento de auditoria e Execução. Atualmente, o ciclo de auditoria operacional é ilustrado por meio da figura 2, sendo descritas as etapas de seleção do tema de auditoria, planejamento, execução, relatório, comentário do gestor e monitoramento. As etapas de apreciação e divulgação não são explicadas na versão mais recente desse manual (TCU, 2009, p. 8).

Figura 2 – Ciclo de Auditoria Operacional



Fonte: TCU (2009, p. 8)

2.4.1 Seleção do objeto de auditoria

Pollitt (2008, p. 169-172) relata que as equipes de auditoria têm a prerrogativa e até a obrigação, por meio de um exercício anual, de gerar propostas para novas auditorias operacionais, que serão apreciadas pelo alto escalão da EFS a que pertencem. Destaca, ainda, cinco fatores que, mesmo não sendo determinantes, influenciam na escolha do tópico ou objeto que será auditado:

- volume de dinheiro público envolvido na atividade;
- risco provável aos fundos públicos;
- cobertura sistemática do campo a ser explorado (preocupação em não deixar objetos importantes sem auditorias durante muito tempo);
- continuidade aos temas nos quais tenham sido apontados problemas em auditorias anteriores (semelhante a acompanhamentos ou monitoramentos);
- grande relevância política.

Para o TCU (2009, p. 9), a **seleção** deve estar integrada ao seu planejamento estratégico e anual e partir de sua perspectiva geral sobre temas prioritários de auditoria (atualmente chamados de Temas de Maior Significância ou TMS). Definidos os TMS, as ações de governo são avaliadas sob a ótica dos critérios agregação de valor, materialidade, relevância e risco, cujas características estão descritas no quadro 4. O peso de cada um desses critérios no processo de seleção dos objetos pode ser diferente e reflete preferências dos auditores, mas as escolhas devem ser justificadas mediante alguma fundamentação, mesmo que seja a opinião dos profissionais.

Quadro 4 – Critérios de seleção do objeto de auditoria

Critério de seleção	Conceito	Situações que indicam esse critério
Agregação de valor	Considera a capacidade de a auditoria agregar valor, contribuindo para a avaliação e a melhoria da gestão pública.	Mudanças em políticas públicas, programas, entes governamentais ou surgimento de novas atividades. Escassez de avaliações sobre o objeto. Pouco conhecimento sobre a relação entre uma ação de governo e a solução de um problema.
Materialidade	Considera os valores envolvidos no objeto.	Volume de recursos disponíveis no orçamento. Diferença entre o orçado, o contratado e o pago. Dimensão econômica do setor onde está inserido o objeto (por exemplo, a área de regulação).
Relevância	Considera questões de interesse da sociedade que estão em debate público e são valorizadas.	Opinião de parlamentares, especialistas, institutos de pesquisa ou figuras proeminentes sobre a importância do objeto. Declarações de prioridades nos planos e orçamentos públicos e nas peças que os acompanham. Presença na mídia.
Risco	Combina probabilidade de ocorrer um evento adverso e suas conseqüências que afetam negativamente a eficiência, eficácia ou efetividade do objeto.	Estruturas gerenciais complexas (diferentes organizações envolvidas). Falta de informações confiáveis ou atualizadas sobre o desempenho do objeto ou falta de clareza. Problemas de estrutura, planejamento, controle e com sistemas informatizados.

Fonte: adaptado de TCU (2009).

A coleta de informações atualizadas sobre os possíveis objetos de auditoria, que subsidiarão a escolha por meio dos critérios acima, é realizada por meio de levantamento⁵, que pode ter escopo amplo ou estrito, chamado também de estudo de viabilidade. O primeiro analisa do geral para o particular e em perspectiva plurianual, pode identificar oportunidades de auditorias operacionais e de conformidade, tem custo maior e não precisa ser realizado com frequência, podendo ser apenas atualizado (TCU, 2009, p. 11).

Quando há necessidade de atualização ou complementação das informações levantadas para decidir se o objeto de auditoria indicado é auditável, é realizado um estudo de viabilidade. Sua conclusão aborda as razões que recomendam a seleção do objeto, o potencial

⁵ Tipo de instrumento de fiscalização do TCU.

para chamar a atenção da mídia, da sociedade civil e do Poder Legislativo e de gerar resultados que agreguem valor (TCU, 2009, p. 12).

2.4.2 Fase de planejamento da auditoria

Para Rocha (2009, p. 52) o planejamento é composto de uma etapa preliminar e das etapas: visão geral; levantamentos preliminares; problema, questões e critérios de auditoria; e papéis de trabalho. Araújo (2008, p. 77), por sua vez, divide o planejamento em dois estágios, análise geral e análise específica.

De acordo com Pollitt (2008, p. 173), durante o planejamento da auditoria a equipe transforma o tópico selecionado em uma questão passível de implementação, estabelecendo os critérios que serão usados, e assegura sua realização dentro dos limites de prazos e custos, demonstrando isso por meio de um estudo preliminar que apresente, inclusive, as descobertas mais relevantes que possivelmente surgirão. É nessa fase, ainda, que são escolhidas as técnicas a serem empregadas durante a execução.

Intosai (2005, p. 57) define três etapas importantes nessa fase: definir o tema específico e os objetivos da auditoria; definir o escopo e o projeto de auditoria e determinar a garantia de qualidade, o cronograma e os recursos.

Na mesma linha, para o TCU (2009, p. 13), o planejamento delimita o objetivo e o escopo de auditoria, define a estratégia metodológica a ser adotada e estima recursos, custos e prazo necessários para a auditoria, consistindo nas seguintes atividades:

- a) Análise preliminar do objeto de auditoria;
- b) Definição do objetivo e escopo da auditoria;
- c) Especificação dos critérios de auditoria;
- d) Elaboração da matriz de planejamento;
- e) Validação da matriz de planejamento;
- f) Elaboração de instrumentos de coleta de dados;
- g) Teste-piloto;
- h) Elaboração do projeto de auditoria;

A análise preliminar consiste no levantamento de informações relevantes sobre o objeto auditado, seu contexto e seu funcionamento, necessárias para a formulação das questões de auditoria, obtidas de diversas fontes, inclusive trabalhos relevantes já realizados. Podem ser utilizadas técnicas de diagnóstico como análise SWOT, diagrama de verificação de

risco, análise de *stakeholder*, mapa de produtos, indicadores de desempenho, mapa de processos, análise de Ishikawa, análise RECI e marco lógico (TCU, 2009, p. 16).

Pollitt (2008, p. 174) destaca a reunião de conhecimentos relevantes sobre o objeto como um aspecto fundamental para a preparação dos trabalhos. Para Rocha (2009, p. 60), o exame de documentos, a realização de entrevistas e contatos com os gestores possibilita um conhecimento mais aprofundado que permite concentrar esforços nas áreas mais importantes ou de maior risco.

Segundo o TCU (2009, p. 18), é a partir do conhecimento construído na análise preliminar que a equipe define o objetivo de auditoria, especificando o problema e elaborando as questões que serão investigadas. As questões e subquestões de auditoria estabelecem o foco, as dimensões e os limites da investigação. Questão de auditoria “é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a adotar e dos resultados que se pretende atingir” (TCU, 2009, p. 18).

Os critérios de auditoria são definidos com base em normas oficiais, como leis, regulamentos e indicadores de desempenho, ou na fundamentação científica, referenciada pela literatura especializada, normas profissionais, boas práticas, opinião de especialista independente, entre outras (TCU, 2009, p. 19).

A matriz de planejamento consiste em um quadro resumo das informações do planejamento de uma auditoria, que orienta a equipe na fase de execução, além de apoiar a redação do projeto de auditoria. Para validá-la, a matriz é submetida a um painel de referência e apresentada aos gestores do programa ou órgão auditado (TCU, 2009, p. 21).

O painel de referência tem entre seus objetivos questionar a metodologia explicitada na matriz, buscar orientação sobre a abordagem adotada, prover opiniões especializadas, alertar a equipe sobre falhas e conferir a presença de benefícios potenciais significativos. Também fortalece o controle social e gera expectativa sobre os resultados do trabalho. Pode contar com a presença de especialistas, consultorias técnicas do Congresso Nacional, representantes do controle interno, do planejamento e orçamento, Ministro-Relator, auditores com reconhecida experiência no tema e representantes do terceiro setor. O gestor participa do painel desde que isso não traga prejuízo a seus objetivos (TCU, 2009, p. 21). Intosai (2005, p. 65) cita a realização de painéis de especialistas como um dos procedimentos que garantem a qualidade da auditoria.

Após os ajustes decorrentes do painel, a matriz de planejamento é apresentada aos gestores, mostrando o resultado da etapa de planejamento e obtendo seu comprometimento com o objetivo e a condução da auditoria (TCU, 2009, p. 22). Para Pollitt (2008, p. 175), essa

fase, mais do que definir fontes de informação e técnicas a serem empregadas, é importante devido às “discussões significativas – negociações mesmo – com os órgãos auditados”. Rocha (2009, p. 62) destaca a importância de se buscar o apoio e a compreensão do auditados, estabelecendo “um vínculo entre o planejamento da auditoria e a realidade do ambiente no qual ela se desenvolverá”.

Em seguida, são elaborados os instrumentos de coleta de dados, de acordo com as técnicas a ser empregadas – entrevista, questionário, grupo focal e observação direta, entre outras. Para garantir a consistência dos instrumentos desenhados, é realizado um teste-piloto, que permite também conferir o funcionamento do objeto e a qualidade dos dados, ajustar o tamanho da amostra e assegurar que a metodologia responde conclusivamente às questões de auditoria (TCU, 2009, p. 22).

No final do planejamento, é elaborado o projeto de auditoria descrevendo o objeto e os objetivos de auditoria, as questões, os procedimentos planejados e os resultados esperados, e contendo a matriz de planejamento, a composição da equipe, o cronograma da execução e uma estimativa de custos (TCU, 2009, p. 22). Para Araújo (2008, p. 87) o plano de auditoria não pode ser um documento estático, mas atualizável de acordo com as circunstâncias.

2.4.3 Fase de execução

Pollitt (2008, p. 175) relaciona a fase de execução à obtenção de evidências, ao trabalho de campo e ao esforço para cumprir os objetivos da auditoria. É nessa etapa que os auditores “reúnem, testam e analisam suas evidências, fazem visitas ao órgão auditado (e, por vezes, a outros ‘interessados’ em determinada política ou programa), e, geralmente, se esforçam para cumprir os objetivos originais que redundaram na escolha do tópico.”

Para Rocha (2009, p. 97), a execução da auditoria consiste no trabalho de campo, onde é feita a coleta de indícios e evidências, e na identificação dos achados de auditoria. De acordo com Araújo (2008, p. 87), é a etapa de “aplicação dos procedimentos de auditoria, objetivando a obtenção de provas ou evidências que deverão constar no relatório de auditoria”.

TCU (2009, p. 23) descreve o objetivo da etapa de execução como a “obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar achados e conclusões de auditoria” e cita como suas principais atividades o trabalho de campo, a análise dos dados coletados e a elaboração e validação da matriz de achados. Para melhor compreensão dessa etapa, é

importante abordar os conceitos de evidência, análise dos dados, achado de auditoria e validação da matriz de achados.

Rocha (2009, p. 98) conceitua evidências e indícios como informações coletadas na auditoria, como fatos, dados, informações e observações, por meio dos papéis de trabalho⁶, sendo evidência, o que for devidamente comprovado, e indício, as condições não comprovadas, mesmo que apresentem alguma discrepância (com os critérios).

Segundo TCU (2009, p. 24), evidências são informações obtidas que fundamentam os achados, que por sua vez respaldam as conclusões da auditoria. A quantidade e o tipo de evidências necessárias para atender os objetivos da auditoria são determinados pela equipe. Para que as conclusões sejam consistentes, as evidências devem provir de diferentes fontes e ser de diversas naturezas, de acordo com o quadro 5:

Quadro 5 – Tipos de evidência

Fonte	Como é obtida	Características
Física	Fotografias, vídeos, mapas	Decorre da observação de pessoas, locais ou eventos. Causa grande impacto.
Documental	Meio físico ou eletrônico	É o tipo mais comum. Necessita avaliar a confiabilidade e relevância.
Testemunhal	Entrevistas, grupos focais, questionários	Necessita confirmação por escrito do entrevistado ou ser corroborada por outras fontes para ser evidência.
Analítica	Análises, comparações e interpretações de dados e informações	Envolve análise de taxas, padrões e tendências. Geralmente utiliza processamento computacional. É mais difícil de obter.

Fonte: adaptado de TCU (2009, p. 25)

Para Barros (2000, p. 126) analisar as evidências significa “submeter os dados coletados ao processamento, usando ferramentas específicas em cada caso,” com o objetivo de responder às questões de auditoria. De acordo com TCU (2009, p. 26), os dados colhidos devem ser organizados, separados e analisados, selecionando as evidências que contribuem para os achados e descartando o restante. Sua análise envolve a utilização de ferramentas e técnicas adequadas e a combinação dos resultados obtidos, consultando especialistas se necessário.

Para Rocha (2009, p. 99), achado de auditoria é o conjunto de evidências relativo a um mesmo critério de auditoria que indica que a atuação do auditado diverge de seu propósito, ou seja, está diferente dos padrões adotados.

De acordo com TCU (2009, p. 23), “achado” é a relação entre a situação existente e o padrão usado para medir a economia, eficiência, eficácia ou efetividade do objeto. Sua descrição envolve os atributos “critério” (o que deveria ser), “condição” (o que é), “causa”

⁶ Instrumentos de suporte à auditoria, como roteiros de entrevista, questionários, matrizes etc. (Rocha, 2009, p. 79).

(razão do desvio) e “efeito” (conseqüência do desvio). Pode registrar que a situação está aquém do esperado ou que atinge ou supera o critério adotado, quando pode indicar a ocorrência de boas práticas. Os atributos “causa” e “efeito” servem, respectivamente, como base para as deliberações propostas e para indicar a gravidade da situação e a intensidade da ação corretiva.

Os achados, as evidências, as propostas de conclusões, recomendações, determinações e os benefícios esperados são registrados na matriz de achados, que reúne os principais elementos que constituirão o relatório de auditoria e cuja validação é feita por meio de novo painel de referência, que objetiva verificar a coerência da matriz, e pelos gestores (TCU, 2009, p.28).

2.4.4 Relatório

Relatório é “o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento” (TCU, 2009, p. 29). É o produto final dos trabalhos de uma auditoria (ROCHA, 2009, p. 101).

O relatório de auditoria é elaborado com base na matriz de achados e sua versão final pode incluir pontos revistos, após análise dos comentários dos gestores, em relação à versão preliminar (TCU, 2009, p. 35).

2.4.5 Comentários do gestor

Para TCU (2009, p. 35), o envio do relatório preliminar ao gestor é a oportunidade de o auditado examiná-lo antes que torná-lo público, tomando conhecimento dos achados, conclusões e propostas resultantes da auditoria, sendo que as últimas podem ser omitidas se significar risco para os objetivos da auditoria.

Pollitt (2008, p. 181) cita o órgão auditado como uma das fontes de conselho às quais o relatório preliminar deve ser submetido como forma de um controle de qualidade da auditoria operacional, para que o documento produzido seja preciso, defensável, tanto no debate interno como externo à EFS, e contenha um texto acessível.

Caso o gestor forneça novas informações que sejam importantes ou suficientes para alterar algum entendimento expresso no relatório preliminar, este pode ser alterado. Do contrário, as informações são analisadas em um capítulo próprio do relatório (análise dos

comentários dos gestores), onde são apresentados argumentos para manter posições discordantes dos gestores (TCU, 2009, p. 35).

2.4.6 Apreciação e divulgação

A fase de apreciação, no âmbito do TCU, é o momento em que o relatório de auditoria é submetido ao Plenário do órgão, que tem a competência legal para expedir as determinações e recomendações, por meio de Acórdão, ao gestor do programa auditado (BRASIL, 2002)⁷. Concluída essa etapa, é possível divulgar o relatório final de auditoria.

Para Intosai (2005, p. 86), “relatórios completos e com ampla divulgação são a chave da credibilidade da função auditoria”. Nesse sentido, sempre que possível, devem ser tornados públicos todos os resultados relacionados às auditorias operacionais, por meio da entrega de seus relatórios à entidade auditada, à Administração, aos representantes legislativos, aos meios de comunicação e a outros interessados. Alerta ainda que a informação entregue aos meios de comunicação deve ser adequada, equilibrada e respaldada em evidências, na forma de pronunciamento à imprensa, para evitar interpretações erradas ou exageradas.

Pollitt (2008, p. 237) constatou, nas EFS estudadas em sua obra, uma preocupação em produzir diferentes produtos informativos e adaptá-los ao público que irá acessá-los, produzindo relatórios em língua estrangeira, distribuindo-os em meio magnético, elaborando manuais de boas práticas, estudos estratégicos, artigos para publicação acadêmica e relatórios anuais, entre outros.

Para Noronha (2003, p. 6), o fato de o produto das auditorias operacionais serem recomendações que visam à melhoria dos programas associado “ao fato de que há interesse, em nome da transparência das ações governamentais, em que os relatórios de auditoria alcancem o maior número de pessoas e entidades possível” tornou necessária, no TCU, uma sistemática de divulgação dos trabalhos realizados que descreve da seguinte maneira:

Atualmente, a Assessoria de Imprensa do TCU disponibiliza notas de divulgação de todas auditorias de natureza operacional, logo que apreciadas. Além disso, foram preparadas publicações, denominadas Sumários Executivos, contendo informações resumidas dos trabalhos realizados, as quais são distribuídas para órgãos públicos, organismos internacionais, bibliotecas, parlamentares, organizações não-governamentais e outras entidades relacionadas com os programas/ações auditados.

⁷ Regimento interno do TCU, art. 15, inciso I, alínea m.

2.4.7 Acompanhamento ou monitoramento

Araújo (2008, p. 128) afirma que, após a entrega do relatório e a discussão dos resultados, a equipe deve “acompanhar a aceitação das recomendações, de modo a garantir a eficácia de seu trabalho”. Pollitt (2008, p. 182) descreve a sistemática de acompanhamento das auditorias como “procedimentos internos que verificam a qualidade de seu trabalho mesmo após o evento”, onde os auditores retornam ao órgão auditado para “verificar até que ponto as recomendações foram implementadas”.

De acordo com a Intosai (2005, p. 51 e 87), o processo de acompanhamento de uma auditoria operacional identifica e documenta seu impacto e o avanço efetuado na execução de suas recomendações, com o objetivo, principalmente, de aumentar sua eficácia, orientar as medidas do Poder Legislativo, avaliar o desempenho da própria EFS e contribuir para uma melhor prática da auditoria.

Para o TCU (2009, p. 37), o monitoramento consiste em verificar o cumprimento das deliberações e os resultados delas advindos, observando as providências adotadas e auferindo seus efeitos, o que contribui para que as auditorias operacionais sejam mais efetivas, aumenta a probabilidade de que os problemas detectados sejam resolvidos, identifica as dificuldades enfrentadas pelo gestor para implementar as medidas propostas e serve de avaliação da qualidade das auditorias.

2.5 Técnicas de Auditoria Operacional

O manual de auditoria operacional do TCU (2009) prevê a utilização de diversos papéis de trabalho durante uma auditoria, dos quais se destacam a matriz de planejamento e a matriz de achados, que consistem em quadros resumos das questões de auditoria e informações importantes do planejamento e das constatações, conclusões e recomendações resultantes da etapa de execução.

De acordo com o TCU (2009, p. 17), na fase de planejamento são utilizadas técnicas que auxiliam a traçar um diagnóstico do objeto de auditoria, interpretando as informações coletadas e identificando os principais problemas de desempenho. As principais técnicas estão representadas no quadro 6, mas outras também são utilizadas, como análise de Ishikawa, análise RECI e marco lógico.

O manual de auditoria do TCU (2009, p. 45) prevê ainda a definição, na matriz de planejamento, dos procedimentos de coleta e de análise de dados que serão usados na

auditoria, que se baseiam na aplicação das metodologias e técnicas representadas nos quadros 7, 8 e 9.

Quadro 6 – Técnicas mais utilizadas pelo TCU no planejamento

Técnica de diagnóstico	Objetivo
SWOT e Diagrama de Verificação de risco	Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo. Identificar possíveis áreas a investigar. Identificar fatores de riscos e conhecer a capacidade organizacional para o seu gerenciamento.
Análise <i>stakeholder</i>	Identificar principais grupos de interesse (atores interessados). Identificar opiniões e conflitos de interesses e informações relevantes.
Mapa de produtos e Indicadores de desempenho	Conhecer os principais objetivos de uma entidade ou programa. Representar as relações de dependência entre os produtos. Identificar os responsáveis pelos produtos críticos. Desenvolver indicadores de desempenho.
Mapa de processos	Conhecer o funcionamento de processos de trabalho. Identificar boas práticas. Identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho.

Fonte: TCU (2009).

Quadro 7 – Principais estratégias metodológicas

Métodos de pesquisa	Características
Pesquisa documental	Exame de registros administrativos, inclusive estatísticas oficiais. Exame de relatórios de auditorias anteriores e outros estudos. Necessário avaliar a confiabilidade das informações e determinar a natureza, localização e disponibilidade dos documentos antes da execução.
Pesquisa amostral	Permite obter informações de caráter quantitativo e qualitativo. Com frequência, é utilizada junto com o estudo de caso. Visa generalizar informações obtidas a partir de uma amostra. Deficiências no método amostral podem interferir na interpretação dos dados.
Estudo de caso	Utilizado para conhecer uma situação complexa. Busca uma compreensão abrangente da situação, através de sua ampla descrição e análise. Com frequência, é complementado por outros métodos.
Pesquisa experimental	Utilizada para verificar se um programa causa determinado efeito. Seleciona dois grupos (experimental e de controle), expondo apenas um deles ao programa, para avaliar as diferenças entre expostos ou não ao programa auditado.
Pesquisa quase-experimental	Semelhante à pesquisa amostral, os grupos são selecionados com base na disponibilidade e conveniência.
Pesquisa não-experimental	Utilizada quando não é possível ter um grupo controle. Deve ser realizada em conjunto com outras metodologias.

Fonte: TCU (2009).

De acordo com TCU (2009, p. 26), durante a fase de execução são utilizadas as técnicas de coleta de dados definidas e testadas no planejamento, como entrevista, questionário, grupo focal, observação direta, uso de dados existentes e seminários, iniciando o preenchimento da matriz de achados e colhendo esclarecimentos.

Araújo (2008, p. 88) relaciona exame dos registros, exame documental, conferência de cálculos, entrevista, inspeção física, circularização, observação e correlação como procedimentos a serem empregados durante a execução de uma auditoria operacional, destacando, destes, a entrevista. Para o autor, podem ser usados, ainda, procedimentos típicos

da pesquisa social, como estudos de caso, delineamentos experimentais, análise de riscos, entre outros. Rocha (2009, p. 82) destaca a entrevista, a circularização de questionários, as visitas *in loco* e o exame documental como os instrumentos mais comuns usados em auditorias.

Pollitt (2008, p. 197), em sua pesquisa realizada em cinco EFS, identificou os métodos utilizados por aqueles órgãos nos anos 80 e 90, tais como exame documental, entrevista, análise de dados secundários, questionário, observação de atividades, visitas ao local, contatos com o órgão auditado, *benchmarking*, exemplos de casos, técnicas estatísticas, consultas e entrevistas com terceiros ou especialistas, construção de modelos de funcionamento, exame de amostras e grupos focais. Desses, destaca o exame documental, a entrevista e a análise de dados secundários, bem como o crescimento das consultas, por meio de questionários e entrevistas, a usuários e terceiros.

Quadro 8 – Principais técnicas de coleta de dados

Técnica de coleta de dados	Características
Entrevista	Método presencial de obtenção de informações. Pode ser individual, coletiva, padronizada, estruturada, não estruturada ou semi-estruturada. Baseia grande parte da auditoria, tanto no planejamento como na execução. Pode ser usada para corroborar dados de outras fontes.
Questionário	Método estruturado de coleta de dados. Coleta informação padronizada de grande número de unidades de pesquisa. Permite comparar respostas, realizar análise estatística e generalizar conclusões (amostras aleatórias). Pode ser via postal ou via internet (mais usados).
Observação direta	Registro presencial e sistemático de informações predefinidas em roteiro. Ideal para contextualizar a forma de funcionamento do objeto.
Uso de dados existentes	Utiliza dados (informações) já extraídas e disponíveis, inclusive de domínio público. Agrega valor identificando tendências e examinando-as de modo criativo.

Fonte: TCU (2009)

Quadro 9 – Principais técnicas de análise de dados

Técnica de análise de dados	Características
Análise de frequência em tabelas	Utilizada para analisar informações coletadas por questionários ou extraídas de bancos de dados. Necessita do auxílio de software adequado.
Análise de conteúdo	Técnica de análise sistemática de informação textual. Permite realizar inferência sobre o conteúdo de transcrições de entrevistas, grupos focais e documentos. O uso de software adequado é recomendado quando a quantidade a informação é extensa.
Análise gráfica de dados	Utilização de gráficos. Sintetiza informações e revela tendências, regularidades, descontinuidades, desempenhos extremos e desigualdades na distribuição de bens e serviços.
Análise qualitativa	Baseia-se no julgamento profissional (da equipe ou de especialistas). Avalia informações coletadas ou produzidas pela equipe.

Fonte: TCU (2009, 49).

3 Metodologia

O trabalho é de natureza predominantemente qualitativa. Com o intuito de alcançar os objetivos propostos, foi utilizada a metodologia de estudo de caso, técnica preferida para questões de pesquisa do tipo “como”, quando o pesquisador não tem controle sobre os comportamentos estudados e concentra-se em acontecimentos contemporâneos (YIN, 2001, p. 27), condições existentes no presente trabalho.

Trata-se de um estudo de casos múltiplos (YIN, 2001, p. 67), onde foram selecionadas dez auditorias operacionais realizadas pela Seprog e por secretarias típicas, sendo cinco de cada, conforme preconiza Gil (2002, p. 140), de acordo com o quadro 10, realizadas entre 2006 e 2008. A seleção das auditorias coordenadas por secretarias típicas procurou não concentrar mais de um caso da mesma unidade, com o objetivo de selecionar *modus operandi* possivelmente distintos. Dentre os casos da Seprog, procuraram-se exemplos positivos e negativos, sendo que as auditorias 9 e 10 foram consideradas pelos respectivos entrevistados, sob algum aspecto, como exemplos negativos.

Quadro 10 – Casos estudados

Casos	Unidades coordenadoras	Entrevistados
Auditoria 1	Secretaria típica	A
Auditoria 2	Secretaria típica	B
Auditoria 3	Secretaria típica	C
Auditoria 4	Secretaria típica	D
Auditoria 5	Secretaria típica	E
Auditoria 6	Seprog	F
Auditoria 7	Seprog	G
Auditoria 8	Seprog	H
Auditoria 9	Seprog	I
Auditoria 10	Seprog	J e L

A coleta de dados foi feita por meio de análise documental e entrevistas, cujos roteiros encontram-se nos apêndices A e B, respectivamente. As entrevistas foram realizadas apenas com os coordenadores de cada auditoria, à exceção do caso 9, onde foi entrevistado o supervisor devido à impossibilidade de contato com o primeiro. No caso 10, realizou-se uma entrevista complementar com o servidor que concluiu o relatório após a transferência do coordenador para outra unidade do TCU. O pesquisador participou, ainda, da equipe que realizou a auditoria 7. A análise documental foi realizada nas matrizes de planejamento, nas matrizes de achados, nos relatórios de auditoria e, quando existiram, em outros relatórios referentes às auditorias selecionadas.

Os casos foram classificados e analisados, quanto à utilização da metodologia, conforme as técnicas de diagnóstico, os métodos de coleta de dados, os métodos de pesquisa, as evidências e os demais procedimentos empregados durante as etapas de seleção do objeto, planejamento e execução. Foram analisados não apenas os achados das auditorias, mas também as questões resultantes da etapa de planejamento. As dimensões de análise ou critérios encontrados em cada questão e achado de auditoria serviram como parâmetro para classificá-los.

Uma dificuldade, nesse sentido, foi que algumas vezes um único achado ou questão de auditoria apresentava características de até três critérios diferentes. Sempre que possível, foi atribuído o critério que mais se destacava, mas para algumas questões e achados foram atribuídos mais de um critério. Assim, foram analisadas nesse estudo 51 questões e 153 achados de auditoria, nos quais foram identificados, respectivamente, 57 e 159 critérios ou dimensões de análise.

Também se procurou identificar as auditorias, de maneira geral, quanto ao enfoque dos trabalhos, a perspectiva de análise, a categoria de auditoria, o tipo de avaliação de programas e o tipo de auditoria, classificações propostas por Intosai (2005) e Barzelay (2002).

Para classificar a metodologia utilizada em cada caso e achado, tomaram-se por base os procedimentos previstos no manual de auditoria operacional do TCU (2009), com algumas ressalvas quanto aos métodos de coleta de dados. Com o objetivo de definir claramente as técnicas utilizadas em cada caso, foram empregados, no lugar de “uso de dados existentes”, tipologia proposta pelo TCU (2009) e por outros autores⁸, os termos “exame documental”, técnica citada pela maioria dos autores⁹, e “consulta a banco de dados”. Essa última, embora não conste na literatura pesquisada, possui características específicas e é facilmente identificável, sendo referida nas matrizes e nos relatórios analisados. A participação em seminários e a requisição formal (diligência) também foram referidas de maneira específica, em alguns casos, como técnicas de coleta de dados.

A visita *in loco*, técnica referida por Rocha (2009, p. 88) e que consta da maioria dos trabalhos (pelo menos sete), algumas vezes com outros nomes, não foi considerada como técnica de coleta de dados neste trabalho, mas como um meio pelo qual são utilizados outros procedimentos, como observação direta e entrevista, por exemplo, não sendo tabulada sua ocorrência.

⁸ Pollitt (2008, p. 205) fala da utilização de dados existentes e Intosai (2005, p. 113) utiliza o termo “análise secundária”.

⁹ Por exemplo, Pollitt (2008, p. 197), Intosai (2005, p. 112), Araújo (2008, p. 88) e Rocha (2009, p. 89).

A classificação dos métodos de pesquisa utilizados nos casos estudados – pesquisa documental, pesquisa amostral e estudo de caso – foi feita interpretando-se os relatórios e matrizes examinados, que por vezes não especificavam essa informação.

Para classificar as questões e os achados de auditoria de acordo com seus critérios ou dimensões de análise, foram adotados como critérios os quatro “Es” do conceito do TCU (2009, p. 6) e, sempre que outros critérios foram encontrados em alguma auditoria, foram relacionados a uma das dimensões principais de análise (economia, eficiência, eficácia e efetividade), mesmo procedimento adotado por Albuquerque (2007, p. 62).

Foram comparadas ainda, sempre que possível, as auditorias executadas pela Seprog e pelas secretarias típicas quanto aos procedimentos adotados e aos tipos de resultados alcançados.

Por fim, é importante esclarecer que o objetivo inicial desse trabalho era avaliar como a metodologia afetava a realização dos trabalhos e os seus **resultados**, entendendo como “resultados” as “questões de auditoria” (resultado do planejamento) e os “achados” (resultado da execução). Considerando, porém, que o termo resultados poderia criar a expectativa de que essa análise estender-se-ia para as recomendações ou determinações resultantes dos trabalhos ou para seus impactos finais, sejam financeiros ou no funcionamento dos programas e órgãos auditados, optou-se por usar os termos “achados” e “constatações”.

O trabalho não avaliou, portanto, os encaminhamentos (recomendações e determinações) de cada caso, tampouco a relação entre metodologia e impacto das auditorias nos programas e órgãos auditados, por que tal análise careceria de critérios objetivos para sua mensuração, pois não foram encontrados, na doutrina, modelos de dimensionamento desse tipo de resultados das auditorias operacionais.

4 Análise dos casos estudados

4.1 Seleção do objeto de auditoria

O objeto de auditoria, nos casos estudados, foi selecionado de três formas:

- a) Com base nos TMS – Temas de Maior Significância (casos 4, 5 e 6);
- b) Com base em análise de risco e estudo de viabilidade (casos 7, 8 e 9);
- c) Com base no acompanhamento da clientela (casos 1, 2, 3 e 10).

As auditorias realizadas pela Seprog foram selecionadas principalmente por meio dos TMS e de estudos de viabilidade (casos 6, 7, 8 e 9), sendo que em um caso (10) o objeto foi selecionado devido a possíveis irregularidades informadas pela unidade técnica responsável pela clientela. Nas unidades típicas, o acompanhamento da clientela, seja por meio da análise de contas, apuração de denúncias ou de outras maneiras, foi citado como elemento motivador da escolha nos casos 1, 2, 3 e 4, enquanto os TMS serviram de base para seleção do objeto nos casos 4 e 5 (no caso 4 o acompanhamento da clientela foi citado conjuntamente).

Quanto aos critérios utilizados na seleção – agregação de valor, materialidade, relevância e risco – a maioria dos objetos atende a pelo menos três critérios, sendo que em sete casos, todos os critérios estão presentes no objeto auditado, e em um dos casos (9), o único critério demonstrado foi relevância.

4.2 Planejamento

Quanto ao planejamento, foi analisada a influência de gestores e especialistas nessa etapa, a metodologia empregada e os critérios de auditoria expressos no objetivo e nas questões de auditoria.

Dentre os dez casos estudados, dois (casos 1 e 3) realizaram o planejamento apenas internamente, por meio de discussão na equipe de auditoria, ambas coordenadas em unidades típicas. Os oito casos restantes entrevistaram os gestores do programa avaliado durante essa etapa e três (6, 8 e 9) entrevistaram também especialistas. A matriz de planejamento foi submetida a um painel de referência em quatro casos (6, 7, 8 e 9), todos da Seprog, contribuindo para alterá-la, principalmente, em questões relacionadas ao critério efetividade (em três casos). O gestor teve oportunidade de opinar sobre a matriz de planejamento em sete oportunidades (2, 5, 6, 7, 8, 9 e 10), sendo que em três casos alguma informação foi aproveitada, não alterando significativamente o planejamento.

Em quatro casos, sendo um da Seprog, nenhuma técnica de diagnóstico foi utilizada (casos 1, 3, 5 e 10). Nos seis casos restantes, dois utilizaram apenas umas das técnicas de diagnóstico (2 e 4) e os outros casos, todos da Seprog, utilizaram diversas técnicas, principalmente análise SWOT, DVR, análise de Stakeholder, mapa de processos e verificação de controles internos (COSO), sendo citados ainda o mapa de produtos e o diagrama de Ishikawa.

Ao analisar os critérios previstos, mesmo que de maneira implícita, nos objetivos e nas questões de auditoria propostas, percebe-se uma ampla supremacia do critério eficiência sobre os demais, como pode ser visto na tabela 1, abaixo. A eficiência é referida com destaque em nove dos dez objetivos de auditoria, além de estar presente em pelo menos uma questão de cada auditoria. Eficácia e efetividade são utilizadas em metade dos casos, enquanto economia aparece apenas três vezes. Outro ponto que sobressai é que, apesar de as auditorias analisadas serem operacionais, o critério conformidade consta em dois objetivos de auditoria e em pelo menos uma questão de quatro dos casos analisados.

Tabela 1 - Critérios previstos nos objetivos e nas questões de auditoria

Critério	Quantidade de casos em que o critério é citado no objetivo	Quantidade de casos em que o critério consta das questões de planejamento	Quantidade de questões com o critério
Economia	3	3	3
Eficiência	9	10	30
Eficácia	5	5	7
Efetividade	5	6	8
Conformidade	2	4	10

4.3 Execução

Em relação à etapa de execução, foram levantados os critérios presentes em cada achado, bem como os métodos de coleta de dados e a metodologia de pesquisa empregadas e os tipos de evidências que o suportaram. Também foi investigada a relação entre métodos e critérios de cada achado, a influência dos painéis de referência, dos especialistas e dos gestores no resultado final da auditoria.

Em oito casos, o critério mais adotado foi eficiência, enquanto que nos outros dois casos a maior quantidade de achados estava relacionada a critérios de conformidade. Nesses dois casos, oriundos de unidades típicas, o relatório de auditoria enumerou como achados as irregularidades encontradas em processos administrativos, durante o exame documental, o que levou à elevada quantidade de constatações. Durante as entrevistas, os achados apontados

como principais estavam relacionados à eficiência, em seis casos, à eficácia e à conformidade, em dois casos cada. A tabela 2 demonstra a quantidade de casos onde cada critério foi encontrado e o número de achados no qual estava presente.

Tabela 2 - Relação entre critérios e achados

Critério	Quantidade de casos onde o critério foi usado	Quantidade de achados onde o critério foi usado
Economia	2	5
Eficiência	10	69
Eficácia	4	7
Efetividade	6	12
Conformidade	7	66

Na tabela 3 está disposta a quantidade de achados por método de coleta de dados, método de pesquisa e tipo de evidência empregados, observando que não foram considerados os achados cujos critérios estavam relacionados tão somente à conformidade.

Tabela 3 – Métodos e evidências empregadas em achados operacionais

	Auditoria	Aud 01	Aud 02	Aud 03	Aud 04	Aud 05	Aud 06	Aud 07	Aud 08	Aud 09	Aud 10	Total	
Métodos de Coleta de Dados	Exame documental	5	16	3	7	0	15	5	3	4	5	63	
	Entrevista	1	7	3	10	3	10	4	5	4	2	49	
	Consulta a banco de dados	0	4	0	0	7	11	3	3	0	3	31	
	Questionário	0	9	0	0	0	4	2	6	0	0	21	
	Observação direta	0	6	3	3	0	1	1	0	0	0	14	
	Diligência	0	0	0	0	0	4	0	0	0	0	1	5
	Seminário	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2
Métodos de Pesquisa	Pesquisa documental	5	15	3	14	10	15	5	3	4	6	80	
	Estudo de caso	2	5	3	11	0	1	4	4	3	2	35	
	Pesquisa amostral	0	9	0	0	0	4	2	6	0	0	21	
Tipos de Evidência	Documental	5	14	3	14	0	8	6	3	4	4	61	
	Testemunhal	2	13	0	10	3	8	4	6	4	2	52	
	Analítica	0	5	0	0	7	13	4	2	0	5	36	
	Física	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1

A entrevista e o exame documental são os métodos de coleta de dados que mais se destacam, salientando que a primeira foi encontrada em todos os casos e o segundo, além de ser o mais utilizado no âmbito geral, também é o mais empregado em sete casos. Foi utilizada também a consulta a banco de dados, a observação direta e o questionário em seis,

cinco e quatro casos, respectivamente. Dois casos utilizaram, ainda, a presença em seminários e a emissão de solicitações ou diligências como métodos de obter informações. Para os entrevistados, os métodos de coleta de dados que mais contribuíram para os resultados de cada caso foram a entrevista, o exame documental, a consulta a banco de dados e o questionário, com destaque para a entrevista, que foi citada como um dos principais métodos em nove casos.

A pesquisa documental esteve presente em todos os casos e foi o método de pesquisa utilizado na quase totalidade dos 90 achados relacionados a critérios operacionais, seguido do estudo de caso e da pesquisa amostral. O estudo de caso foi empregado, em pelo menos um achado, em nove das auditorias estudadas, enquanto a pesquisa amostral esteve presente em quatro casos.

Nove dos dez casos estudados basearam algum dos seus achados em evidências documentais e testemunhais, enquanto as evidências analíticas foram empregadas em seis casos. Apenas uma auditoria registrou o uso de evidências físicas. Em sete casos, a evidência que mais contribuiu para os resultados das auditorias, para os entrevistados, foi a documental, seguida pela analítica, citada cinco vezes. Evidências testemunhais (dois casos) e físicas (um caso) também foram citadas entre as mais relevantes pelos entrevistados.

Associando os critérios de cada achado com os métodos de coleta de dados, os métodos de pesquisa e os tipos de evidência empregados, foi elaborada a tabela 4, observando que achados relacionados a mais de um critério foram tabulados duas vezes. Destaca-se que achados baseados em efetividade aplicaram uma gama maior de métodos e evidências, ao contrário da eficácia, especialmente, e da conformidade.

É possível observar que o exame documental se destaca em relação a todos os critérios, sendo o método de coleta de dados mais utilizado para avaliar conformidade, economia e eficiência, mas predominando nos dois primeiros. Os achados de eficácia utilizaram mais a consulta a banco de dados e, para avaliar efetividade, a entrevista foi o método que mais se destacou, seguido do exame documental e do questionário. A entrevista foi usada, ainda, para mais da metade dos achados de eficiência e de economia, sendo que, na última, a consulta a banco de dados também é destacada.

Quanto a métodos de pesquisa, a pesquisa documental é a mais utilizada para todos os critérios, seguida do estudo de caso e da pesquisa amostral, a última com menor incidência. Os métodos de pesquisa foram utilizados de maneira mais equitativa nos achados de efetividade.

A evidência documental foi empregada com predominância nos achados de conformidade e, juntamente com a evidência testemunhal, nos achados de eficiência. Os achados de eficácia basearam-se quase que apenas em evidência analítica, que aparece também em todos os achados de economia. A efetividade baseia seus achados em evidência documental, analítica e testemunhal, principalmente na última.

Tabela 4 – Relação entre critérios de auditoria, métodos e evidências

Critérios		Conformidade	Economia	Eficiência	Eficácia	Efetividade
Métodos de Coleta de Dados	Exame documental	62	5	50	3	8
	Entrevista	7	3	38	1	9
	Observação direta	3	0	13	0	1
	Questionário	1	1	15	0	7
	Consulta a banco de dados	1	4	17	7	4
	Seminário	1	0	2	0	0
	Diligência	1	0	3	0	2
Métodos de Pesquisa	Pesquisa documental	66	5	63	7	8
	Estudo de caso	25	1	31	0	5
	Pesquisa amostral	1	1	15	0	7
Tipos de Evidência	Documental	64	3	53	2	6
	Testemunhal	8	1	44	0	9
	Analítica	1	5	21	7	6
	Física	0	0	0	0	1
Total de achados		66	5	69	7	12

Em apenas três casos (7, 8 e 9), todos da Seprog, a matriz de achados foi submetida a um painel de referência com a presença de especialistas, sendo que em dois deles a presença dos gestores também foi citada. Em outros quatro casos (2, 4, 6 e 10) os achados foram apresentados aos gestores em uma reunião, em moldes semelhantes ao painel, mas sem a presença de especialistas. O relatório preliminar foi enviado aos gestores em sete auditorias (2, 4, 5, 6, 7, 8 e 9) e em duas seus comentários alteraram o relatório, mas apenas em questões técnicas ou de redação das propostas, não em sua essência.

4.4 Classificação das auditorias

O enfoque das auditorias está nos resultados em oito casos, ou seja, relaciona desempenho com metas, objetivos, regulamentações ou outros critérios estabelecidos, enquanto as duas restantes (7 e 9) enfocam em problemas.

Todas as auditorias realizaram suas análises sob a perspectiva descendente, do ponto de vista dos requisitos, intenções, objetivos e expectativas da Administração e do Poder

Legislativos, mas em três casos da Seprog (7, 8 e 9) podem ser percebidas análises sob a perspectiva ascendente, ou seja, do ponto de vista do beneficiário do programa. Mesmo assim, a análise descendente estava presente em importância igual ou superior.

De acordo com a classificação proposta pelo GAO – Government Accountability Office – para avaliações de programa, oito auditorias realizaram, predominantemente, avaliação de processos, enquanto as outras duas (5 e 6) concentram suas avaliações em resultados, mesmo que para isso tenham realizado análises dos processos desses programas.

Foi feita, ainda, uma tentativa de classificação de acordo com os tipos de auditoria proposto por Barzelay (2002, p.17), onde foi possível identificar quatro casos (1, 3, 9 e 10) como auditorias de capacidade de gerenciamento de desempenho, três como auditorias de efetividade de programa (4, 5 e 6), uma como auditoria de eficiência (2), uma como avaliação de risco (8) e uma como revisão geral da gestão (7). Dentre as classificações feitas, porém, foi a que gerou mais dúvida.

5 Impacto da metodologia

5.1 Importância da metodologia na seleção do objeto

A seleção do objeto de auditoria levanta dois pontos que merecem ser investigados: os casos em que a seleção não foi precedida de uma avaliação formal e o caso em que a seleção, baseada na metodologia do TCU, não foi bem-sucedida.

Quatro casos não selecionaram o objeto de auditoria dentre os TMS nem realizaram estudo de viabilidade ou outro estudo prévio em moldes semelhantes. Mesmo assim, essas auditorias atenderam a, pelo menos, três critérios de seleção, sendo que a materialidade não foi demonstrada em um caso e a relevância não constava de outro. Os objetos foram selecionados, principalmente, devido ao acompanhamento da clientela pela unidade típica, por meio da análise de contas, do recebimento de denúncias e pela experiência de outros trabalhos realizados. Como pode ser percebido nos trechos de entrevista abaixo, a experiência das unidades típicas com a clientela fez com que fossem propostas auditorias oportunas (critério “agregação de valor”), em objetos importantes (critérios “materialidade” e “relevância”) e que apresentavam fragilidades (critério “risco”):

Na realidade, o Tribunal já tinha feito vários trabalhos na [...], que era o documento anterior, que o Tribunal sabia que era um documento muito frágil. No acompanhamento da clientela, quando ficamos sabendo da mudança, nós fizemos uma proposta de auditoria. O objetivo era avaliar no início, com um ano de implementação, avaliar a própria implementação. [...] A proposta foi formatada aqui, só pela informação da imprensa, da implementação do [objeto]. Foi uma proposta bem simples. (auditoria 2, entrevistado B)

[A seleção foi] Em função de trabalhos da CGU, que identificou uma série de irregularidades no [objeto] que foram relatadas nas contas [...]. Não foi feito estudo de viabilidade. A materialidade, com relação às irregularidades encontradas, isso tudo estava bem claro. (auditoria 1, entrevistado A)

Antes, a [unidade técnica] já havia feito um estudo desse tipo com [objeto semelhante]. Então já tinha sido objeto de auditoria da própria [unidade técnica], porque envolve milhões, estão lá há muito tempo e tem muita gente interessada. Além disso, houve denúncias, por meio das quais soubemos que haveria irregularidades nesses [unidades do órgão auditado]. Por tudo isso, uma decisão do plenário mandou a [unidade técnica] fazer uma auditoria desse tipo. (auditoria 3, entrevistado C)

Apesar da escolha do objeto, nesses casos, ter sido eficaz no sentido de atender aos critérios estabelecidos, para as auditorias 1 e 3 significou um forte viés de conformidade, que pode ser percebido nas entrevistas. Conforme será visto mais adiante, isso refletiu na definição do escopo dos trabalhos, por meio da elaboração das questões de auditoria.

Em outro caso, no qual a seleção foi precedida da elaboração de uma análise de risco e de um estudo de viabilidade, o objeto está associado apenas ao critério relevância e, mesmo assim, indiretamente, ou seja, é demonstrada a relevância do tema da auditoria de uma forma ampla e não do objeto específico. Essa auditoria, realizada pela Seprog, foi citada pelo entrevistado como tendo sofrido críticas pela baixa materialidade do objeto, questão que já levantava dúvidas sobre sua escolha desde o início dos trabalhos. O equívoco pode ter sido selecionar um objeto que proporcionasse a realização de um trabalho conjunto com outra unidade técnica e, principalmente, focar em uma ação, dentro do programa selecionado por meio da metodologia, que tivesse relação com a área social, em vez de avaliar os critérios de materialidade, relevância, risco e agregação de valor, como pode ser observado em trechos do depoimento abaixo:

[...] foi um tema selecionado para tentar fazer um trabalho em parceria com outra unidade do tribunal, que tinha a clientela. Mas, como nós estamos acostumados a trabalhar com a questão da área social, no processo de seleção nós procuramos identificar, dentro dos programas [do órgão], alguma coisa que tivesse na área social, e nós localizamos uma ação que era [o objeto selecionado].

[...]

Teve um estudo de viabilidade e nós tivemos muita dúvida em relação a isso, ao escolher esse tema, exatamente por causa da materialidade. [...] Mas, como estávamos muito interessados em fazer um trabalho em parceria com a unidade, porque a Seprog, normalmente, é muito criticada por trabalhar muito separada, muito isolada, então estávamos tentando buscar assuntos que fossem interessantes para as outras unidades. Mas como o nosso foco ainda era a questão da equidade, nós estávamos muito preocupados com a questão dos programas sociais, de atender a população mais carente, então direcionou para isso, apesar da baixa materialidade. (auditoria 9, entrevistado I)

Houve pelo menos mais um caso, a auditoria 6, em que foi empregada metodologia para selecionar o objeto, mas a escolha sofreu influência de outros fatores, no caso, a possibilidade de se aprofundar mais em métodos quantitativos, na utilização de cruzamento de dados. Mesmo assim, o objeto atendia a todos os quatro critérios estabelecidos.

Enquanto, nas unidades típicas, a seleção do objeto decorreu da proximidade com a clientela decorrente de trabalhos voltados para a conformidade, percebe-se que na Seprog buscou-se uma padronização na metodologia, por meio de instrumentos como a análise de risco, os estudos de viabilidade e, mais recentemente, com base nos TMS. Tal preferência por uma padronização pode ser explicada pelo fato de a Seprog trabalhar com assuntos de diversas clientelas, precisando embasar suas escolhas em critérios técnicos e bem definidos para não realizar escolhas equivocadas, o que parece ter ocorrido em um dos casos estudados. Já nas unidades típicas, o acompanhamento da clientela prevalece na escolha do objeto, mesmo quando embasada nos TMS, o que ocorreu na auditoria 4. A ausência de uma

metodologia na definição do objeto nas secretarias típicas pode levar o trabalho para o aspecto da conformidade, da mesma forma que levou o objeto da auditoria 9 para a área social, desconsiderando os critérios de seleção.

5.2 Importância da metodologia na definição do escopo

Os relatórios de auditoria analisados não entram em detalhes sobre a forma como foram escolhidas as questões de auditoria, citando, quando muito, as técnicas de diagnóstico ou os atores envolvidos nessa etapa. Foi possível obter informações mais precisas com base nos relatórios de planejamento, nos casos em que foi elaborado, e, principalmente, com os entrevistados. Assim, identificou-se que o planejamento, nos casos estudados, ocorreu de três maneiras distintas:

- a) em dois casos houve planejamento da auditoria apenas interno, pela equipe;
- b) em quatro casos foram realizadas entrevistas com os gestores e, no máximo, uma técnica de diagnóstico.
- c) em quatro casos, todos da Seprog, foram utilizadas algumas técnicas de diagnóstico e procuraram a participação dos gestores e, por vezes, de especialistas;

Nas auditorias 1 e 3 o planejamento foi realizado internamente, pela discussão na própria equipe, pesquisa na legislação e em outros trabalhos e tendo em vista um escopo já definido. Os entrevistados destacaram que o planejamento foi realizado apenas na unidade técnica e que os gestores só foram procurados na fase de execução. Mesmo com as informações prestadas na entrevista, não foi possível identificar precisamente o que influenciou na elaboração das questões de auditoria, mas os dois objetos foram selecionados, principalmente, devido à existência de fortes indícios de irregularidades. Além disso, é possível observar que o planejamento produziu, de maneira destacada, questões que abordavam aspectos ligados à conformidade.

Na auditoria 3, apesar de as questões serem, em grande parte, ligadas à conformidade, os achados principais não foram associados diretamente às questões de auditoria, mas dispostos em três capítulos do relatório, e abordavam critérios de eficiência e efetividade. As questões em si foram respondidas de maneira sucinta e o relatório trazia, ainda, uma extensa relação de achados de conformidade, relacionados aos processos examinados na execução, que ocupava uma parte significativa do relatório. Abaixo, o entrevistado fala que a não utilização dos procedimentos, durante toda a auditoria, foi um ponto fraco do trabalho:

Então, o ponto fraco teria sido esse. Essa falta de utilização de metodologia mais científica, de todos os procedimentos. A gente procurou construir, de forma bem empírica mesmo, todo o planejamento, a execução e até a apresentação final desse trabalho, em forma de relatório [...]. Com certeza, uma base mais teórica poderia servir para dar mais corpo à apresentação, principalmente. Eu acho que essa forma foi legal, mas faltou aquela parte de estudo técnico mais aprofundado. (auditoria 3, entrevistado C)

Na auditoria 1 os achados abordaram questões de legalidade, mas também analisaram questões ligadas à eficiência. Em ambos os casos, ao serem questionados sobre os principais achados dos trabalhos, os entrevistados citaram constatações ligadas à falta de governança dos órgãos auditados, o que foi caracterizado por Albuquerque (2007, p. 62) como uma subdivisão da dimensão eficiência.

Nas auditorias 2, 4, 5 e 10, o planejamento baseou-se em discussão interna da equipe, em pesquisa na legislação, em trabalhos anteriores e em entrevistas e reuniões com os gestores envolvidos, sendo que as duas primeiras empregaram ainda alguma técnica de diagnóstico que não contribuiu diretamente para a definição do escopo (questões de auditoria). As técnicas utilizadas nestes casos, análise SWOT e análise de Stakeholder, foram relacionadas pelos entrevistados, respectivamente, à elaboração das recomendações e à definição dos atores que seriam entrevistados na fase de execução.

Em relação aos dois casos anteriores, a principal diferença está na realização de entrevistas com os gestores ainda na fase de planejamento. O contato com os gestores foi destacado pelos entrevistados como meio de levantar informações importantes sobre o objeto auditado em três casos, enquanto que, na auditoria 4, foi destacado o escopo (já definido) da auditoria e a experiência em trabalhos anteriores. Nesse caso, o escopo foi definido na fase de seleção, que se baseou, também, em consultas feitas por gestores que contatavam regularmente a unidade técnica. O trecho de entrevista abaixo exemplifica a importância do contato com os gestores para a definição do escopo desses trabalhos:

Não, nós não usamos [as técnicas de diagnóstico]. Nós pegamos a legislação, principalmente do [órgão], fizemos várias entrevistas com os dirigentes [do órgão auditado]. Eles foram nos ajudando a entender o processo. Mas essas ferramentas, que normalmente se usa em auditoria operacional, nós não usamos. (auditoria 5, entrevistado E)

A realização do teste-piloto foi considerada importante para o aperfeiçoamento dos instrumentos de coleta de dados na auditoria 4. Também foram relatados como importantes, para definição das questões de auditoria, a elaboração de um relatório de planejamento (auditoria 5) e a compreensão dos processos envolvidos, análise semelhante à feita por meio dos mapas de processos ou de produtos, como pode ser observado no trecho de entrevista a seguir:

No final do planejamento nós fizemos as duas principais questões [...], mas pelo que eu me lembro, foi baseado no macro processo. [Descreve o processo analisado]. A gente colocou questões divididas pelas fases do processo. [...] Foi uma discussão da equipe com a participação dos gestores do [órgão auditado] em Brasília, porque depois, na fase de execução, nós fomos nas [unidades descentralizadas] também, mas foi com a ajuda do pessoal da coordenação, daqui da sede. (auditoria 2, entrevistado B)

Cabe ainda destacar que a auditoria 10, realizada pela Seprog sem a utilização de técnicas de diagnóstico, foi considerada problemática pelo entrevistado, principalmente devido à falta de foco durante o planejamento, como pode ser observado nos trechos de entrevista abaixo:

A matriz de planejamento [foi usada], mas as outras não. Foi uma orientação gerencial. Eu sempre trabalhei na Seprog e era automático nós começamos o trabalho construindo as técnicas. Nós já vínhamos utilizando há muito tempo, já estava bem enraizado na Seprog. Só que [...] a orientação foi “não vamos usar as técnicas de auditoria que se utilizava antes, as técnicas de diagnóstico”. Nós começamos a trabalhar, mas realmente sentimos a necessidade de organizar. A equipe que forçou, vamos dizer assim, fazer a matriz de planejamento, se não, talvez, não tivesse nem saído uma matriz. Aí você imagina, fazer um trabalho daquele tamanho sem um rumo, sem um norte. (auditoria 10, entrevistado L)

Acho que, como ponto fraco, foi a parte sobre como foi conduzido o trabalho. Vamos fazer um trabalho [no órgão auditado], mas como? Nós não conseguíamos definir. Demorou muito para conseguir chegar ao rumo que íamos seguir, para quê era o trabalho, e isso foi em virtude de não se utilizar as técnicas de diagnóstico. Se tivesse feito a análise SWOT, a gente tinha critérios, “nós fizemos esse trabalho assim porque identificamos que essa parte tinha maior probabilidade de ocorrer e tinha impacto maior”. Mas não foi feito isso, então foi tateando no escuro até chegar a um objetivo que agradasse à parte gerencial [...]. (auditoria 10, entrevistado L)

Em comparação com aos casos anteriores (auditorias 1 e 3), o planejamento desses trabalhos gerou questões de auditoria que analisavam as dimensões eficiência, principalmente, e eficácia. Ainda foram abordados, em pequeno número, critérios de conformidade e efetividade. Os achados dessas auditorias também se concentraram na dimensão eficiência, além de abordar os critérios de eficácia, conformidade e, em pequena proporção, de efetividade.

As auditorias 6, 7, 8 e 9 utilizaram várias das técnicas de diagnóstico no intuito de obter informações relevantes sobre o objeto auditado e contribuir para a formulação das questões de auditoria. Além disso, tal como os casos anteriores, também foi decisiva para a definição do escopo a consulta a outros trabalhos, a normativos e, principalmente, as entrevistas e reuniões realizadas com os gestores durante o planejamento.

As técnicas foram associadas à formulação das questões nos quatro casos, mas, de maneira geral, os entrevistados não foram precisos na contribuição de cada técnica, indicando

que algumas técnicas empregadas não chegaram a colaborar diretamente ou de maneira relevante para a formulação das questões.

Dentre as técnicas de diagnóstico utilizadas, o mapa de processos, a análise SWOT e a análise *Stakeholder* estiverem presentes nos quatro casos, mas enquanto o primeiro aparece como principal em dois casos, SWOT e *Stakeholder* não tiveram papéis relevantes nas auditorias 6 e 7, pelo menos. Houve, ainda, caso em que uma das questões, aparentemente, não derivou das técnicas de diagnóstico, mas da intenção de realizar uma análise sob a perspectiva da efetividade.¹⁰

O fato de que parte das técnicas de diagnóstico empregadas não contribuíram diretamente para a formulação das questões pode estar relacionado a sua utilização como procedimento padrão e não pela necessidade em cada caso específico, como é observado nos depoimentos abaixo, sobre os procedimentos para definição do escopo das auditorias:

Inicialmente, [utilizamos] a SWOT, que normalmente, aqui na Seprog, é o primeiro passo quando vamos ter contato com o gestor e os especialistas, é a técnica que utilizamos. (auditoria 8, entrevistado H)

Como sempre, com discussão da equipe sobre [...]. O procedimento que adotamos foi os que sempre adotamos nas demais auditorias. Nós fizemos as ferramentas tradicionais que fazemos na fase de levantamento [...]. Usaram-se as técnicas convencionais, com discussão na equipe. (auditoria 9, entrevistado I)

Além disso, as reuniões e entrevistas com gestores e demais fontes de informação, também utilizadas nos outros casos, foram associadas à formulação das questões de auditoria, pelos entrevistados, antes da menção sobre as técnicas de diagnóstico, como pode ser visto, de maneira exemplificativa, no depoimento abaixo:

[questionado sobre a formulação das questões de auditoria] Inicialmente, fizemos um cronograma do trabalho. A primeira coisa foi fazer uma leitura dos normativos que envolvia [o programa auditado], partimos para entrevistas com os gestores. A partir da leitura dos normativos, alguns pontos nós já destacamos para aprofundar a partir da conversa com os gestores do programa [do órgão auditado]. Depois dessas conversas nós determinamos quais seriam as questões de auditoria que seriam feitas.

[questionado sobre o uso de técnicas de diagnóstico] Durante esse período de entrevista, que estávamos seguindo esse cronograma (entrevista e leitura), procuramos usar essas técnicas, sim. Deixe-me lembrar as que nós usamos: DVR, mapa de processos, SWOT (a partir da qual foi feita a DVR). Stakeholder, fizemos um grande mapa dos stakeholders, mas foi usado para, depois, ver quem poderia contribuir no painel de referência, mas foi algo que usamos pouco. Eu não lembro se colocamos depois, no relatório, algo sobre stakeholder. (auditoria 6, entrevistado F)

O fato do diagrama de Ishikawa ter sido relevante para definição das questões na auditoria 7 está ligado às características desse caso, cujo enfoque dos trabalhos foi orientado a

¹⁰ É possível que existam outros casos semelhantes. Esse caso só foi constatado porque a auditoria teve um relatório de planejamento. Como já foi exposto, nenhum dos relatórios é preciso no sentido de informar a relação entre as atividades realizadas na etapa de planejamento e cada questão formulada.

problemas e não a resultados. A importância do mapa de processos para definição do escopo em outros casos está relacionada ao fato de a maioria das auditorias caracterizar-se como avaliação de processos, com várias questões ligadas à eficiência

Em comparação com os casos anteriores, o planejamento desses trabalhos – auditorias 6, 7, 8 e 9 – gerou questões de auditoria que analisavam as dimensões eficiência e efetividade, abordando ainda, em menor proporção, eficácia e economia. Não foram identificadas questões de conformidade. Metade dos achados dessas auditorias se relaciona com a dimensão eficiência, e os demais abordam efetividade, principalmente, e economia. Conformidade e eficácia também estão presentes em alguns achados, mas em menor quantidade.

A tabela 5 mostra a relação proporcional entre os critérios de auditoria e as questões e achados dos três principais grupos de casos, identificados de acordo com a forma como definiram o escopo das auditorias.

Tabela 5 – Relação entre definição do escopo e critérios de auditoria

Critérios	Proporção nas questões			Proporção nos achados		
	Interno	Entrevistas com gestores	Técnicas de diagnóstico	Interno	Entrevistas com gestores	Técnicas de diagnóstico
Economia	7%	0%	9%	0%	0%	11%
Eficiência	46%	65%	48%	14%	70%	53%
Eficácia	4%	23%	8%	0%	14%	4%
Efetividade	4%	4%	36%	1%	3%	25%
Conformidade	38%	8%	0%	85%	14%	7%

É possível perceber que, nos casos 1 e 3, a realização de um planejamento interno, sem buscar informações nos gestores e sem utilizar as técnicas de diagnóstico, levou a uma quantidade maior de questões e achados de conformidade e, no caso da auditoria “3”, a uma subutilização das questões de auditoria. Mesmo assim, as equipes encontraram constatações de eficiência e, até mesmo, de efetividade, que foram destacadas nos relatórios de auditoria e também nas entrevistas.

Nos casos 2, 4, 5 e 10, nos quais o planejamento baseou-se também em informações dos gestores, embora ainda possam ser observadas questões e achados de conformidade, sua proporção diminuiu bastante em relação aos casos anteriores, destacando-se a eficiência, principalmente, e a eficácia.

Nos casos 6, 7, 8 e 9, que utilizaram as técnicas de diagnóstico, não foram elaboradas questões com enfoque em conformidade e poucas constatações abordaram esse critério. A eficiência permanece como o critério mais presente, tanto nas questões como nos achados, mas a efetividade passa a destacar-se, o que não ocorria nos demais casos.

É possível relacionar, portanto, nos casos ora analisados, a realização de entrevistas com gestores e de técnicas de diagnóstico, na fase de planejamento das auditorias operacionais, com a diminuição na utilização de critérios de conformidade e com o aumento na utilização de critérios característicos de auditorias operacionais. No caso específico das técnicas de diagnósticos, nos casos estudados, elas se relacionam com o aumento na proporção de questões e constatações sobre efetividade.

Outro ponto importante que pode ser percebido, é que a não utilização das técnicas de diagnóstico pode ser mais prejudicial para as auditorias realizadas pela Seprog, como no caso 10, devido a seu corpo técnico não possuir um conhecimento prévio sobre o objeto auditado. As unidades típicas, por sua vez, teriam dificuldades em aplicar as técnicas caso não disponham de pessoal treinado e com experiência na sua utilização, como pode ser percebido nos depoimentos abaixo:

Não foram usadas [as técnicas de diagnóstico]. Isso eu posso afirmar porque o planejamento foi feito por nós, lá na [unidade técnica], e não tínhamos e acredito que até hoje não temos um conhecimento tão profundo desse ferramental para utilizar. (auditoria 1, entrevistado A)

[...] Isso foi feito antes de surgir as questões de auditoria. Elas surgiram depois da aplicação dessas técnicas. Para mim foi um negócio difícil a aplicação dessas técnicas. A gente trabalha no TCU com o que tem no momento. [...] esse trabalho foi o meu primeiro contato prático com esse ferramental. Eu achei difícil. [...] Eu fiz um curso primeiro, na modalidade à distância. Aí eu resalto a importância de ter tido um supervisor de auditoria e um diretor que estava bem envolvido com essas questões. Então, o que seria um problema acabou, por conta dessa orientação, dando para fazer direitinho. [...] (Auditoria 6 – Entrevistado F)

5.3 Importância da participação dos gestores e especialistas nos casos estudados

Além do contato com gestores e especialistas durante a etapa de definição do escopo e do objetivo de auditoria e na própria execução, esses atores foram convidados, em alguns casos, a participar e opinar sobre as atividades da equipe em outras oportunidades, especialmente nos painéis de referência e na fase de “comentários do gestor”. O Manual de Auditoria Operacional prevê a realização de painéis de referência com a presença de especialistas e, se viável, gestores, com o objetivo de validar as matrizes de planejamento e de achados. Prevê ainda a apresentação das matrizes aos gestores (caso não tenham participado do painel) e o envio de uma versão preliminar do relatório para os gestores, que tem a oportunidade de examiná-la e fornecer informações (TCU, 2009).

Dos casos estudados, apenas quatro (auditorias 6, 7, 8 e 9) realizaram painel na etapa de planejamento, sendo que em todos a matriz foi alterada de alguma forma. Em um dos casos (auditoria 8), o painel contribuiu para melhorar a forma de coleta de dados, e, nos outros três, alterou questões relacionadas ao critério efetividade.

Sete casos enviaram ou apresentaram a matriz aos gestores (três no próprio painel), mas apenas em quatro casos os auditados emitiram sugestões que contribuíram para o planejamento, embora não tenham sido alterações significativas. No caso que mais se destaca – auditoria 8 – foram inseridas algumas perguntas nos instrumentos de coleta de dados, como pode ser visto no depoimento abaixo, onde o entrevistado fala sobre as oportunidades do gestor opinar sobre o planejamento:

Sim. No painel e no momento em que apresentamos a matriz para eles, individualmente no ministério. Tiveram dois momentos onde puderam opinar. [...] eu lembro que no questionário que fizemos para [...], na época, algumas sugestões de perguntas foram do gestor. Ele sentiu interesse, para ele conhecer algumas realidades que não tinha conhecimento. Então, ele interferiu nesse sentido. Pelo que me lembre, foi a principal contribuição dele, junto aos questionários [...]. (Auditoria 8, entrevistado H)

Em dois casos, os gestores adotaram uma postura defensiva, colocando justificativas, o que dificultou sua contribuição para o trabalho, como pode ser percebido no trecho abaixo:

Tiveram acesso no painel [à matriz de planejamento]. Receberam antes, inclusive. Em relação aos gestores, eles se colocam (no caso dessa auditoria, não sei se acontece em todas) em uma posição de defender o trabalho e não naquela posição de falar “o caminho melhor é esse”. Isso acrescentaria mais para a auditoria e acrescentaria mais para o programa em si. Mas eu percebi que os gestores leram realmente a matriz, mas vão para o painel com a postura de defender o programa, de dizer que determinadas coisas que colocamos como proposta de questão, que já estão tomando providência para melhorar, que sabem das dificuldades. Isso até dava uma vontade maior de investigar aquilo. Mas o ganho maior foi com [os especialistas], não os gestores. (auditoria 6, entrevistado F)

O painel, após a execução, foi realizado em apenas três casos, mas em nenhum deles a opinião dos especialistas foi referida como tendo contribuído para alterar, de qualquer maneira, os resultados do trabalho. A matriz foi apresentada aos gestores em seis oportunidades, duas delas nos painéis, que foram mistos, e essa participação trouxe mais contribuições que a dos especialistas, embora não tenha alterado, de fato, o resultado dos trabalhos. Sua contribuição foi mais no sentido de confirmar as constatações e melhorar a forma de redação dos achados e das recomendações. Em um dos casos, os gestores aproveitaram para avisar que algumas recomendações seriam implementadas antes mesmo da apreciação do relatório. Em outro caso, embora as constatações tenham sido confirmadas no painel, o entrevistado deixa implícito que a participação de atores mais críticos, que questionassem mais o painel, teria contribuído mais:

Eu acho que o painel [de execução], até por quem estava presente, deu um pouco mais de segurança para manter as afirmações. Houve muita confirmação do pessoal que estava presente. Teria sido mais útil se tivéssemos conseguido trazer umas pessoas mais críticas. O pessoal que veio do [órgão auditado] não era o pessoal que tinha uma voz ativa. Era diferente de você trazer o [gestor mais importante]. Ele iria contrapor mais as nossas colocações. Na hora a gente acha maravilhoso, todo mundo concordando, mas depois... (auditoria 7, entrevistado G)

O relatório preliminar foi enviado aos gestores em sete casos, mas apenas em duas auditorias seus comentários alteraram o relatório. Essas alterações foram no sentido de tornar mais claras algumas constatações e recomendações e ajustar o entendimento de algumas questões técnicas, não afetando a essência da proposta. Nos casos em que o relatório não foi afetado, em duas oportunidades os gestores aproveitaram a oportunidade para informar a adoção das medidas propostas.

Dessa forma, é possível perceber que a participação de especialistas e gestores nos painéis, na apresentação das matrizes e comentando o relatório teve um maior impacto, nos resultados do trabalho, na fase de planejamento do que após a execução, embora em nenhum dos casos tenham sido constatadas alterações significativas na metodologia ou nos resultados em função dessa participação. Não é o caso, porém, de considerar que tais intervenções – painéis de referência e comentários do gestor – não foram importantes.

Pollitt (2008, p. 179) considera que as discussões (ou “fontes de conselho”) às quais é submetido um relatório antes de sua versão final atende a pelo menos três funções: torná-lo um documento preciso, defensável e com texto acessível. Considerando que, na maioria dos casos, os gestores participaram de todo o processo, é natural que as constatações não sejam motivo de controvérsia. Como disse um dos entrevistados, “quem dá as conclusões são os próprios gestores”, o que garantiu, em boa parte dos casos, um relatório preciso. As mudanças provocadas por essas “fontes de conselho”, todavia, vieram a acrescentar qualidade aos relatórios, tornando-os mais defensáveis e com textos mais acessíveis.

Cabe destacar, ainda, que foi observada, em todos os casos e em diferentes proporções, a importância da participação colaborativa de diversos atores, sejam eles gestores ou especialistas, como falado até aqui, ou entidades as mais diversas, tais como associações de beneficiários, tribunais de contas estaduais, Receita Federal, universidades públicas e privadas, gestores dos três níveis de governo e os próprios beneficiários, entre outros. Algumas vezes, tais atores nem sequer estavam sob a jurisdição do TCU ou tinham a obrigação legal de fornecer informações, mas sua colaboração foi obtida por meio do esforço das equipes envolvidas no trabalho e trouxeram resultados importantes para as avaliações efetuadas. Os depoimentos abaixo são exemplos disso:

Nessa auditoria, o gestor sempre esteve muito engajado com o trabalho, no sentido de ver que aquele trabalho poderia contribuir muito na melhoria da gestão do programa. Então, na verdade, algumas das questões da auditoria, já eram do conhecimento do gestor. Ele sabia da existência daqueles problemas. Só que um relatório do TCU apontando esses problemas, evidenciando esses problemas, tinha uma força de mudança, de aperfeiçoamento do programa que, muitas vezes, o gestor, internamente, não tem. (auditoria 8, entrevistado H)

Teve uma reunião com os gestores [no final da execução]. Acho que não afetou as conclusões, porque as conclusões vieram muito da interação com o gestor durante o processo de auditoria. Porque eu acho que na auditoria operacional quem te dá as conclusões são os próprios gestores. Eles acabam mostrando os problemas, a gente só relata. A gente geralmente não descobre a roda. Eu acho que, tirando essa parte do cruzamento de dados, que surpreendeu o gestor (ele sabia que tinha inconsistência, mas não sabia que era tanta, ele achava que era menos), o resto, os problemas de integração, eles já estavam cientes. (auditoria 2, entrevistado B)

Não [teve painel de referência]. A intenção era fazer. Não deu para fazer pois, como tivemos que trabalhar com dados estaduais, o Tribunal não tem nenhum tipo de parceria ou vínculo com os Estados. Então a gente teve que trabalhar muito com a colaboração. Quais Estados queriam colaborar... A gente até que conseguiu da grande maioria. [...] Foi ligar. Ligar para cada um dos gestores dos Estados e conversar. Explicar qual era o objetivo do trabalho e que benefícios eles teriam desse trabalho, para ganhar a colaboração deles e mandarem os dados estaduais. Foi feito o trâmite normal, de diligência, mas eles não respondiam. Então passou a ter esse contato direto. Uma aproximação com os gestores locais, dos Estados. Isso foi o que garantiu que conseguíssemos dos dados. [...] Não foi nem uma entrevista. O que a gente precisava? Que o gestor pegasse [as informações], tire uma cópia de tudo [...] e me mandassem. O que contribuiu foi esse contato direto com cada secretaria de estado. Um contato informal mesmo. Informal, mas direto. (auditoria 5, entrevistado E)

Para essa auditoria, a mais importante [técnica de coleta de dados] foi ter recebido todos os dados [do órgão auditado] e de outras instituições. Recebimento dos bancos de dados. Esse cruzamento de dados foi o grande meio de obtenção de dados. Alguns dados eu imaginava que não ia conseguir. Ter tido acesso amplo a esse conjunto de dados. Porque, o que a gente pediu, a gente conseguiu. (auditoria 6, entrevistado F)

5.4 Relação entre métodos, evidências e critérios de auditoria

A relação entre os métodos de coleta de dados, os métodos de pesquisa, as evidências e os critérios foi analisada sob dois pontos de vista: sua ocorrência em cada caso estudado e a relação entre eles. Dessa análise, destaca-se:

- a) a predominância do exame documental e da entrevista nos achados, em contraponto ao uso de questionários;
- b) a importância da entrevista como método de coleta de dados;
- c) a dificuldade em aferir efetividade;

- d) a existência de critérios de conformidade em vários casos (inclusive sob a forma de critérios operacionais);

Tabela 6 – Proporção dos métodos de coleta de dados em achados operacionais

Caso	Exame documental	Entrevista	Observação direta	Questionário	Banco de dados	Seminário	Diligência	Exame documental total ¹¹
Aud 01	100%	20%	0%	0%	0%	0%	0%	100%
Aud 02	84%	37%	32%	47%	21%	11%	0%	84%
Aud 03	100%	100%	100%	0%	0%	0%	0%	100%
Aud 04	47%	67%	20%	0%	0%	0%	0%	47%
Aud 05	0%	30%	0%	0%	70%	0%	0%	70%
Aud 06	100%	67%	7%	27%	73%	0%	27%	100%
Aud 07	56%	44%	11%	22%	33%	0%	0%	56%
Aud 08	43%	71%	0%	86%	43%	0%	0%	43%
Aud 09	100%	100%	0%	0%	0%	0%	0%	100%
Aud 10	83%	33%	0%	0%	50%	0%	17%	100%
Total	68%	53%	15%	23%	33%	2%	5%	76%

Da análise da tabela 6, percebe-se que o exame documental e a entrevista são os métodos de coleta de dados preponderantes, empregados em mais da metade dos achados de auditoria. Se a consulta a banco de dados for considerada como uma espécie de exame documental, percebe-se que metade dos casos fez uso desse método em todas as constatações. Já o questionário, método que visa obter opiniões de usuários e terceiros (POLLITT, 2008, p. 206), consta de pouco mais de 20% das constatações e, empregado em cinco auditorias, em apenas um caso foi relacionado à maioria dos achados. Não foram encontrados casos onde foram usados grupos focais ou “outros métodos semelhantes aos utilizados no campo da pesquisa social” (ARAUJO, 2008, p. 89).

Considerando que a Intosai (2005, p. 16) descreve como parte do perfil da auditoria operacional “dispor de ampla seleção de métodos de investigação e avaliação, e atuar a partir de uma base de conhecimentos muito distinta daquela da auditoria tradicional”, a concentração em poucos métodos pode demonstrar que esses trabalhos “mantém, em seu núcleo, um elemento tradicional de auditoria” (POLLITT, 2008, p. 220).

Outro ponto que se destaca é a importância da entrevista como método de coleta de dados, tendo sido a única que aparece em todos os casos. Também foi referida, pelos entrevistados, como uma das técnicas que mais contribuiu em oito casos, o que vai ao encontro do que afirma Araújo (2008, p. 89), que considera a entrevista como o principal procedimento de coleta de dados em uma auditoria operacional. Ao mesmo tempo, a

¹¹ Considerando tanto exame documental como consulta a banco de dados.

evidência testemunhal, consequência da entrevista, foi considerada fraca em alguns casos e destacada em apenas em dois casos. O destaque da entrevista está associado à sua importância estratégica e facilidade de emprego, como pode ser visto no depoimento abaixo:

As técnicas de coleta de dados utilizadas foram, basicamente, entrevista e análise da documentação “in loco”. O mais importante foram essas entrevistas para confrontarmos com o nosso planejamento e com a análise dos documentos, para ver se as informações que ele presta ao [órgão gestor] nas prestações de contas eram fidedignas. [...] É um conjunto, a entrevista com a análise documental. Depois da entrevista, analisávamos os documentos para ver se estavam de acordo. (auditoria 4, entrevistado D)

A efetividade foi referida, em algumas entrevistas, como um critério de difícil aferição, que necessita de um conjunto mais amplo e não-tradicional de métodos e evidências para sua comprovação. A tentativa de analisá-la por meio de questões de auditoria foi citada como uma atividade complexa e que exigiu mais esforço e conhecimento da equipe, como pode ser percebido nos trechos abaixo:

Inclusive, tinha uma pergunta que era ambiciosa, para saber se aquilo tinha mudado a vida das pessoas de alguma forma, tentando saber se fazia diferença... No nível da efetividade. Não usou uma estratégia metodológica sofisticada, mas nas entrevistas buscava captar se para aquela população beneficiada, aquilo fazia diferença para ela. (auditoria 9, entrevistado I)

Teve uma parte da auditoria que era avaliar, até mesmo qualitativamente, alguns programas que [o órgão auditado] executava com esse dinheiro. Foi difícil porque, apesar de ter uma previsão legal para isso, de todos esses [...] que recebem esse dinheiro terem que apresentar um projeto previamente e depois apresentar o resultado desse projeto, isso na prática não é feito. Ela manda o dinheiro, mas o resultado, essa avaliação qualitativa se esse projeto teve impacto na [atividade fim avaliada], se ele realmente foi feito, a própria [órgão auditado] não fazia. Então essa parte do trabalho ficou prejudicada. A gente não conseguiu avaliar qualitativamente esses problemas. (auditoria 5, entrevistado E)

Tabela 7 – Percentual de utilização de técnicas e evidências por critério

Critérios		Conformidade	Economia	Eficiência	Eficácia	Efetividade
Métodos de Coleta de Dados	Exame documental	94%	100%	72%	43%	67%
	Entrevista	11%	60%	55%	14%	75%
	Observação direta	5%	0%	19%	0%	8%
	Questionário	2%	20%	22%	0%	58%
	Banco de dados	2%	80%	25%	100%	33%
Tipos de Evidência	Documental	97%	60%	77%	29%	50%
	Testemunhal	12%	20%	64%	0%	75%
	Analítica	2%	100%	30%	100%	50%
	Física	0%	0%	0%	0%	8%

Ao relacionar o percentual de utilização dos métodos e das evidências com os critérios encontrados nos achados (tabela 7), é possível perceber que as dimensões eficiência e efetividade demandam uma maior diversidade de técnicas e evidências. No caso específico da

efetividade, destaca-se uma maior utilização de questionário, o que vai ao encontro do que foi afirmado pelos entrevistados nos depoimentos acima.

Finalmente, chama atenção a quantidade de casos nos quais foram realizadas constatações características de auditorias de conformidade – sete auditorias – quantidade só inferior à presença do critério eficiência (quadro 1). Além disso, em dois casos, os principais achados citados pelos entrevistados, mesmo analisando o critério eficiência, impactam questões de conformidade, como pode ser observado no trecho abaixo:

Aí entra o que eu falei da questão da conformidade. O que a gente estava avaliando? Se os mecanismos para controlar estavam bons. Para isso, tivemos que apontar quais eram as falhas, que estavam relacionadas à infringência às normas. (auditoria 6, entrevistado F)

Assim, analisando a relação entre métodos, evidências e critérios de auditoria, é possível perceber que, embora todas as auditorias estudadas tenham achados de natureza operacional, sua maioria ainda aborda critérios de conformidade, o que pode estar relacionado ao processo de seleção dos objetos de auditoria e aos procedimentos durante o planejamento, como visto anteriormente. Aquelas auditorias que selecionaram seu objeto e, principalmente, realizaram seu planejamento da mesma forma que normalmente fazem nas auditorias de conformidade, tiveram mais achados de conformidade.

Além disso, não foi empregado, na maioria dos casos estudados, um leque mais amplo de técnicas, o que limita as avaliações possíveis. A utilização das mesmas técnicas de coleta de dados e evidências empregadas em auditorias de conformidade, mesmo nos trabalhos realizados pela Seprog, pode ter contribuído, ainda, para que as análises não avançassem significativamente sobre a dimensão da efetividade.

Outra hipótese para a ocorrência de achados relacionados à conformidade é que, talvez, não seja possível separar resultados e legalidade da maneira como a doutrina parece querer separar, podendo “haver alguma superposição entre auditoria de conformidade e auditoria operacional” (TCU, 2009, p. 6). Muitas das questões e constatações analisadas nesse trabalho, ligadas ao critério eficiência, procuravam avaliar os controles internos dos órgãos ou programas auditados, o que se encontra, ainda, em uma área cinza entre a auditoria operacional e de conformidade. Enquanto o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2009, p. 6) define que os controles internos, sob a perspectiva da economicidade, devem ser objeto de auditorias de conformidade, Pollit (2008) relaciona-os ao critério boa prática administrativa.

É possível, ainda, que achados relacionados a graves irregularidades ou ao desperdício de grandes quantias de dinheiro público e ligados, portanto, à conformidade, sejam mais

valorizados, internamente, no Tribunal, devido à sua tradição como órgão de controle das contas públicas e da legalidade ou por seus auditores considerarem que tais situações despertam maior interesse dos meios de comunicação e, conseqüentemente, dos cidadãos. Assim, as equipes de auditoria acabariam por buscar mais esse tipo de constatação do que, por exemplo, demonstrar se determinado programa atende de maneira satisfatória ao seu público-alvo.

6 Conclusão

Da análise das dez auditorias operacionais selecionadas, foi possível observar a aderência aos procedimentos em cada caso, conforme o tipo de unidade técnica coordenadora, e a relação entre seleção do objeto, definição do escopo e constatações. Também se destacou a maior exigência das avaliações de efetividade, a ocorrência de constatações ligadas à conformidade na maioria dos casos e a importância da participação de gestores e outros atores, externos ao TCU, nos trabalhos.

As auditorias 6, 7, 8 e 9, todas da Seprog, seguiram praticamente todos os procedimentos previstos nos manuais de auditoria operacional do TCU e descritos no capítulo de revisão bibliográfica. O caso 10, também da Seprog, e os casos 1, 2, 3, 4 e 5, de unidades típicas, não adotaram o mesmo instrumental empregado pelos casos da Seprog, especialmente no que tange à utilização das técnicas de diagnóstico, durante a etapa de planejamento, e à realização de painéis com especialistas. Durante a etapa de execução, não foram encontradas diferenças significativas, que pudessem ser ressaltadas, entre os métodos e evidências utilizadas por cada unidade.

A seleção do objeto baseada no acompanhamento da clientela pelas unidades típicas, mesmo quando não baseada em instrumentos como análises de risco, estudos de viabilidade ou nos temas de maior significância, conseguiu atender à maioria dos critérios – materialidade, relevância, agregação de valor e risco, mas em dois casos essa escolha cooperou para que os trabalhos tivessem forte viés de conformidade. Nos casos da Seprog, porém, a utilização de metodologia de seleção dos objetos mostra-se mais relevante pelo fato de essa unidade trabalhar com assuntos de diversas clientelas.

A definição do escopo dos trabalhos, por meio do objetivo e das questões de auditoria, mostrou-se extremamente importante para os resultados das auditorias analisadas. Os casos em que essa definição foi realizada internamente, sem nenhuma participação dos gestores, geraram uma quantidade significativa de questões e achados relacionados à conformidade. Nas auditorias onde os gestores foram procurados ainda na fase de planejamento, houve uma diminuição na proporção de questões e achados relacionados à conformidade. Nos demais casos, que contaram, também, com a utilização de técnicas de diagnóstico, houve um aumento das questões e achados relacionados à efetividade. Mais uma vez, ficou constatado que o uso da metodologia prevista nos manuais foi mais essencial nos casos coordenados pela Seprog, como pôde ser constatado na auditoria 10, que não empregou esse ferramental.

Foi observado que o critério conformidade está presente na maioria dos casos estudados e em quantidade significativa de achados, mesmo que indiretamente, enquanto o critério efetividade ocupa pouco mais que uma dezena de constatações. Esse fato está associado à metodologia de seleção e planejamento de cada caso, como já foi exposto, e aos tipos de métodos de coleta de dados e evidências usadas nesses trabalhos, muito semelhantes aos usados nas auditorias de conformidade, o que pode demonstrar que esses trabalhos mantêm, em seu núcleo, um elemento tradicional de auditoria¹², além de outras hipóteses que foram abordadas. A efetividade, por sua vez, demandaria maior variedade de técnicas e evidências, bem como uma base de conhecimentos distinta da auditoria de conformidade, para sua aferição.

Por fim, em todos os casos foi destacada como relevante, para o alcance dos resultados, a participação colaborativa de diversos atores, tais como associações de beneficiários, tribunais de contas estaduais, Receita Federal, universidades públicas e privadas, gestores dos três níveis de governo e os próprios beneficiários, muitos deles fora da jurisdição do TCU ou sem a obrigação legal de fornecer informações, mas que contribuíram de maneira fundamental para as avaliações realizadas.

Considerando que a análise dos casos estudados aponta que uma maior aderência aos procedimentos estabelecidos para a realização das auditorias operacionais contribui para que seus resultados avancem de constatações ligadas à conformidade para aspectos de eficiência e efetividade, recomenda-se que o Tribunal de Contas da União dissemine o conhecimento dessa metodologia para outras unidades técnicas, além da secretaria especializada. Uma maneira de atingir esse objetivo, além da realização de treinamentos formais, seria promover auditorias conjuntas, com a participação de servidores das unidades típicas e da secretaria especializada.

Identificou-se ainda, nesse trabalho, a dificuldade na divulgação dos resultados das auditorias, a tal ponto que essa informação, mesmo sendo obtida por meio das entrevistas, não pode ser tabulada, pois foi realizada de maneiras diferentes em cada caso. Segundo alguns entrevistados, desde que se findou o acordo de cooperação com o Reino Unido, por volta de 2006, não há uma maneira formal nem um método definido de divulgação. Considerando a relevância da divulgação dos resultados das auditorias operacionais para a sociedade, seria importante que o TCU desenvolvesse, em seus normativos, uma metodologia de divulgação para esses trabalhos, inclusive para aqueles desenvolvidos fora da unidade especializada.

¹² Citação de Pollit (2008, p. 220).

Com o objetivo de aprofundar algumas questões que emergiram no presente estudo, sugere-se a seguinte agenda de pesquisa:

- a) investigações sobre a interseção entre auditoria de desempenho e de conformidade, estudando a ocorrência de achados ligados à legalidade em avaliações operacionais e vice-versa;
- b) realização de estudos com objetivo de propor modelos de dimensionamento dos resultados das auditorias operacionais;
- c) realização de estudos que proponham uma metodologia para realização de auditorias de avaliação de controles internos, considerando que suas características envolvem tanto aspectos operacionais como de conformidade.

Referências

- ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. *A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 153 p.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria operacional*. Rio de Janeiro: FGV, 2008. 188 p.
- BARROS, Elizabeth Ferraz. *Auditoria de desempenho nos tribunais de contas estaduais brasileiros: uma pesquisa exploratória*. São Luís, 2000. Dissertação de Mestrado.
- BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 53, n. 2, p. 5-35, abr./jun. 2002.
- BASTOS, Glória M. Merola da Costa. *A Experiência do Tribunal de Contas da União em Auditoria Operacional e Avaliação de Programas Governamentais*. In: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. O Controle Externo e a nova administração pública: uma visão comparativa. Brasília, p.7-24, 2002.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 01/11/2009.
- BRASIL. Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. 1992. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em 1/11/2009.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria de natureza operacional*. Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 114 p.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Resolução 155, de 4 de dezembro de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. 2002. Boletim do Tribunal de Contas da União, v. 25, n. 37. Brasília: TCU, 1992.
- FREITAS, Carlos Alberto Sampaio. *Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União*. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de Brasília – UNB, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação – FACE. Brasília.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.
- INTOSAI. *Acerca de nosotros*. Disponível em <http://www.intosai.org/es/portal/about_us/>. Acesso em 19/11/2009.
- INTOSAI. *Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional: normas e diretrizes para auditoria operacional baseadas nas normas de auditoria e na experiência prática da INTOSAI./.* – International Organization of Supreme Audit Institutions; Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. 166 p.

NORONHA, Maridel Piloto de. *A experiência do Tribunal de Contas da União do Brasil na avaliação de programas de governo*. Brasília : Tribunal de Contas da Uniao, 2003. 12 p. Disponível em << <http://www.clad.org.ve/fulltext/0047318.pdf>>>. Acesso em 7/8/2009.

POLLITT, Christopher. *Desempenho ou Legalidade: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países = Performance or Compliance? Performance Audit and Public management in Five Countries / Cristopher Pollit ... [et al.]*; tradução Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 362 p.

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. *Auditoria governamental: uma abordagem metodológica da auditoria de gestão*. 1. ed., 1. reimp. Curitiba: Juruá, 2009. 169 p.

Tribunal de Contas da União - TCU. *Manual de Auditoria Operacional*. Brasília: TCU, 2009. 114 p.

Apêndice A – Roteiro de exame documental

Classificação da Auditoria

1. Como a auditoria pode ser classificada:
 - a) quanto ao enfoque:
 - b) quanto à perspectiva:
 - c) quanto ao tipo de avaliação (GAO):
 - d) quanto ao tipo de auditoria (Barzelay):

Seleção do objeto

2. Como foi selecionado o objeto de auditoria?
3. A escolha do objeto atendeu aos critérios de seleção agregação de valor, materialidade, relevância e risco?
4. Foi realizado estudo de viabilidade para examinar se o objeto era auditável?

Planejamento

5. Quais técnicas de diagnóstico foram empregadas?
6. Quais os critérios expressos no objetivo da auditoria? Algum se destaca?
7. Quais os critérios expressos em cada questão de auditoria?

Achado	Questão	Critérios	Métodos de coleta de dados previstos	Métodos de pesquisa previstos
Q _n				

8. Ficou demonstrada relação entre as questões de auditoria e as técnicas de diagnóstico?
9. A matriz de planejamento foi submetida a um painel de referência?
10. A matriz sofreu ajustes em função do painel de referência?
11. A matriz de planejamento foi apresentada aos gestores?

Execução

12. Quais os métodos de coleta de dados empregados no trabalho de campo?
13. Qual é a relação entre os achados e os respectivos critérios, métodos de coleta de dados, métodos de pesquisa e tipos de evidências:

Questão	Achado	Critérios	Métodos de coleta de dados	Métodos de pesquisa	Tipos de Evidência
Q _n					

14. A matriz de achados foi submetida a um painel de referência? Qual o resultado?
15. O relatório preliminar foi submetido aos gestores, para comentários? Qual o resultado?

Divulgação

16. Foi elaborado um “Sumário Executivo”?
17. Como foi feita a divulgação do relatório de auditoria?

Apêndice B – Roteiro de Entrevista

1. Descreva, em suas palavras, qual o objetivo dessa auditoria.

Seleção do objeto

2. Como foi selecionado o objeto de auditoria? Existe processo de proposta de auditoria, estudo de viabilidade?

Planejamento

3. Como foram elaboradas as questões de auditoria? (com base nas informações levantadas pelas técnicas de diagnóstico ou com base em outra fonte?)

4. Quais técnicas de diagnóstico foram utilizadas durante o planejamento? Porquê? Como influenciaram na elaboração das questões de auditoria ou nos demais resultados do trabalho?

5. Qual a importância do painel de referência no planejamento dessa auditoria?

6. Os gestores opinaram sobre o planejamento? Emitiram sugestões? Quais? Foram acatadas?

Execução

7. Quais os principais achados dessa auditoria?

8. Qual a técnica de coleta de dados que mais contribuiu para os resultados da auditoria? (entrevista, questionário, grupo focal, observação direta, uso de dados existentes, painéis de especialistas e seminário etc.) Por quê?

9. Que tipo de evidência mais contribuiu para os resultados da auditoria? (física, documental, testemunhal e analítica) Por quê?

10. Como o painel de referência para afetou as conclusões da auditoria?

11. Como os comentários dos gestores afetaram o relatório final da auditoria?

Divulgação

12. Como foi feita a divulgação do relatório de auditoria? Que repercussão teve fora do TCU?

Outros

13. Em sua opinião, quais foram os pontos fortes e os pontos fracos dessa auditoria?

14. Em sua opinião, quais as principais dificuldades enfrentadas nessa auditoria?

15. Você teria alguma outra observação a fazer sobre a metodologia ou os resultados dessa auditoria?

AUTORIA

Marcos Lima de Matos

Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União desde agosto de 2006.

Bacharel em Administração de Empresas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Endereço Postal:

QE 30, conjunto K, casa 29 – Guará II

Brasília - DF

Endereço eletrônico:

marcos.limadematos@gmail.com