

CÂMARA DOS DEPUTADOS
CENTRO DE FORMAÇÃO, TREINAMENTO E APERFEIÇOAMENTO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO

Gilson Silva Filho

AUDITORIA OPERACIONAL: conceitos e aplicação na Câmara dos Deputados.

Brasília

2009

Gilson Silva Filho

AUDITORIA OPERACIONAL: conceitos e aplicação na Câmara dos Deputados.

Relatório técnico-científico apresentado para aprovação no curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedelo Corrêa do Tribunal de Contas da União.

Orientador: Dagomar Henriques Lima

Brasília
2009

Autorização

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

Assinatura: _____

Data: ____ / ____ / ____

Silva Filho, Gilson.

Auditoria operacional [manuscrito] : conceitos e aplicação na Câmara dos Deputados / Gilson Silva Filho. -- 2009.

82 f.

Orientador: Dagomar Henriques Lima.

Impresso por computador.

Trabalho de conclusão de curso (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. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. 2. Auditoria operacional, Brasil. 3. Controle interno, Brasil. I. Título.

CDU 336.126(81)

AUDITORIA OPERACIONAL: conceitos e aplicação na Câmara dos Deputados.

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

Aluno: Gilson Silva Filho

Banca Examinadora:

Dagomar Henriques Lima, Esp.

Clarissa Maria Campos Saboya Camillo, Esp.

Brasília, 18 de dezembro de 2009.

À Vivi, João Paulo e Lucas, minha família, pela paciência e apoio.

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar as possibilidades de aplicação da auditoria operacional na Câmara dos Deputados. Não obstante ser competência da Secretaria de Controle Interno (SECIN) a avaliação do cumprimento das metas orçamentárias e dos resultados alcançados por essa Casa legislativa, com enfoque na economicidade, eficiência e eficácia da gestão dos recursos públicos, constata-se que lhe faltam ferramentas para essa avaliação. Este trabalho caracteriza o ambiente de controle no qual se insere a SECIN, e revisa conceitos, dimensões e etapas da auditoria operacional, avaliando suas aplicações nas atividades de controle a serem realizadas na Câmara dos Deputados. No ambiente de controle, com o advento do processo de transição da administração burocrática para a administração gerencial, os órgãos de controle interno e externo ampliaram o escopo de atuação para, além da análise da conformidade/legalidade, avaliar os resultados obtidos pelo gestor público. Nesse contexto, a SECIN é o órgão de controle interno da Câmara dos Deputados que tem competência para realizar tanto a auditoria de conformidade quanto a auditoria operacional, de maneira que ambas se complementem no intuito de fiscalizar a regular aplicação dos recursos públicos geridos pelos administradores daquela Casa. Em adição, dos dezesseis objetivos estratégicos definidos pela SECIN para o quadriênio 2008-2011, cinco referem-se ao aprimoramento das atividades de controle. Para o exercício da auditoria operacional é necessário o desenvolvimento de conceitos e ferramentas que instrumentalizem a realização do controle. Nesse sentido, após a revisão da literatura sobre auditoria operacional, foi proposto um conceito para a atividade de controle a ser utilizado pela SECIN. Nessa linha, concluiu-se serem aplicáveis as etapas do ciclo de auditoria, assim como os procedimentos e técnicas adotados nessa modalidade de controle. Foi proposto um roteiro de auditoria operacional para a SECIN, com os passos a serem percorridos nas etapas de seleção, planejamento, execução, elaboração de relatório e acompanhamento das recomendações, bem como os principais conceitos técnicos relacionados. O roteiro proposto pretende orientar a realização das auditorias operacionais, de modo que alcancem, com razoável segurança, os objetivos pretendidos, com qualidade e conformidade às normas previamente estabelecidas pela SECIN.

PALAVRAS CHAVE: Auditoria operacional. Controle interno.

Lista de símbolos e abreviaturas

BSC – *Balanced Scorecard*

CD – Câmara dos Deputados

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria Geral da União

IN – Instrução Normativa

INTOSAI - *International Organizations of Supreme Audit Institutions*

NBT C – Normas Brasileiras Técnicas de Contabilidade

SECIN – Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados

SFC – Secretaria Federal de Controle

TCDF – Tribunal de Contas do Distrito Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

Sumário

Lista de símbolos e abreviaturas.....	v
1 Introdução.....	9
1.1 Situação problema	9
1.2 Justificativa.....	10
1.3 Objetivos gerais e específicos.....	11
1.4 Metodologia.....	12
1.5 Organização do relatório	12
2 Ambiente de Controle.....	13
2.1 Controle Externo	14
2.2 Controle Interno.....	15
2.3 Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados	15
3 Auditoria Operacional	19
3.1 Economia, eficiência e eficácia	23
3.2 Etapas da auditoria operacional.....	23
3.2.1 Seleção.....	24
3.2.2 Planejamento	25
3.2.3 Execução.....	28
3.2.4 Relatório	30
3.2.5 Acompanhamento	31
3.3 Controle de qualidade das auditorias operacionais	31
4 Aplicabilidade dos conceitos e procedimentos de auditoria operacional ao trabalho da SECIN.....	34
4.1 Conceito de auditoria operacional na Câmara dos Deputados	34
4.2 Aplicação do ciclo da auditoria operacional na SECIN	35
4.2.1 Seleção do objeto.....	36
4.2.2 Planejamento da Auditoria	37
4.2.3 Execução.....	40
4.2.4 Relatório	42
4.2.5 Acompanhamento.....	42

4.3	Controle de qualidade	42
4.4	Áreas de aplicação da auditoria operacional na SECIN	43
5	Conclusão	45
	Referências	48
	Autoria	51
	Apêndice - Roteiro de auditoria operacional	52
1	Apresentação	52
2	Introdução	53
2.1	Premissas da elaboração do roteiro	53
3	Etapas da auditoria operacional na SECIN	54
3.1	Selecionar o objeto	54
3.2	Planejar a auditoria	54
3.3	Executar a auditoria	56
3.4	Elaborar o relatório	57
3.5	Acompanhar as recomendações.....	58
4	Orientações sobre o papel dos supervisores e executores da auditoria	58
5	Controle de qualidade	60
6	Definições técnicas	60
7	Exemplos de áreas para aplicação da auditoria operacional da Câmara dos Deputados.....	79
	Referências	82

1 Introdução

Este trabalho/relatório técnico-científico discute as possibilidades de aplicação dos conceitos e procedimentos da auditoria operacional nas ações de controle desenvolvidas pela Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados (SECIN), considerando os objetivos desse instrumento de fiscalização e as competências da SECIN.

1.1 Situação problema

O princípio da eficiência, inserido no artigo 37 da Carta Magna pela Emenda Constitucional 19/1998, “orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com meios escassos de que se dispõe e a menor custo” (SILVA, 2003, p. 651). Não se trata, porém, de um conceito jurídico e sim econômico, que tem por significado a ação com racionalidade, de maneira a se sopesarem os custos da satisfação das necessidades públicas em relação ao grau de utilidade obtido.

Por sua vez, constitui atribuição da SECIN a avaliação do cumprimento de metas orçamentárias e dos resultados alcançados, com enfoque na economicidade, eficiência, eficácia da gestão dos recursos públicos pela Câmara dos Deputados. Essa competência foi atribuída ao sistema de controle interno dos Três Poderes pelo artigo 74 da Constituição Federal, e, de maneira específica, à SECIN pelo artigo 3º da Resolução 69/94 da Câmara dos Deputados, que estabelece:

Art. 3º Compete à Secretaria de Controle Interno, no âmbito da Câmara dos Deputados, o exercício das funções de auditoria contábil, financeira, patrimonial e operacional e, em particular:

I - verificar e avaliar o cumprimento dos objetivos, o atingimento das metas e a execução do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais e suas alterações;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos seus órgãos;

III - [...]

No entanto, apesar da competência para atuar com enfoque no desempenho operacional, a SECIN não dispõe de ferramentas de trabalho específicas a serem aplicadas na realização de ações de controle destinadas a avaliar o cumprimento de metas e programas orçamentários, e o

desempenho quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia das unidades administrativas e dos atos de gestão da Câmara dos Deputados. Desse modo, falta à SECIN adotar conceitos e definições sobre avaliação de desempenho, bem como elaborar manuais e outros documentos técnicos que descrevam os procedimentos a serem seguidos e orientem a execução das auditorias realizadas para aquele fim.

Com efeito, os riscos decorrentes desse problema podem implicar na realização de auditorias operacionais de qualidade variável ou na sua não realização, impactando de forma negativa a imagem da SECIN, o exercício de suas competências e o alcance das metas e objetivos estratégicos da Secretaria.

1.2 Justificativa

Ao se verificar a aplicação da auditoria operacional em outros órgãos de controle, constata-se, além de conceitos próprios, a utilização de manuais, roteiros e técnicas de auditoria. O Tribunal de Contas da União (TCU), por exemplo, elaborou Manual de Auditoria Operacional e roteiros de auditoria para monitoramento, controle de qualidade e elaboração de relatórios de auditoria operacional, entre outros. A Controladoria Geral da União (CGU), por sua vez, apresenta as etapas para realização das ações de controle no Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001a).

Da análise desses materiais, nota-se que o enfoque da atuação está na avaliação de programas, o que pode ser explicado, além das atribuições legais desses órgãos de controle e da abrangência dos objetos de auditoria, pela priorização na utilização dos recursos disponíveis para realizar fiscalizações, entre outros motivos. Assim, as ferramentas de auditoria do TCU e da CGU são formatadas de acordo com as respectivas necessidades, não sendo possível à SECIN aplicá-las diretamente.

Desse modo, com base no problema identificado e no exposto acima, depreende-se que a SECIN necessita definir conceitos e elaborar ferramentas (rotinas/roteiros/procedimentos) para a auditoria operacional adequados às suas necessidades, com vistas a garantir a qualidade das ações de controle e assegurar, com razoável segurança, que os objetivos pretendidos sejam alcançados.

Nessa linha, dois fatos corroboram a necessidade de se abordar a aplicação da auditoria operacional no âmbito da SECIN. O primeiro está relacionado com os objetivos estabelecidos no

Planejamento Estratégico da Secretaria. Dos dezesseis objetivos estratégicos, cinco tratam especificamente das ações de controle, conforme item 2.3.

O segundo fato incide sobre a qualidade das ações de controle. A garantia da qualidade, além ser objetivo estratégico da SECIN, foi objeto do Relatório de levantamento das estruturas de governança dos Órgãos e Unidades de Controle Interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, elaborado pelo TCU. Esse Relatório foi objeto do Acórdão 1.074/2009 – Plenário, o qual recomendou à Câmara dos Deputados que desenvolva “programa de monitoramento da qualidade do trabalho da auditoria interna” (BRASIL, 2009b).

Assim, considerando o contexto exposto, justifica-se a necessidade de se abordar o tema auditoria operacional, verificando as possibilidades de aplicação dessa ferramenta, no intuito de instrumentalizar a SECIN nas ações de controle que visam verificar o atendimento à legalidade e avaliar os resultados e o desempenho dos programas, das unidades administrativas, das atividades operacionais e dos atos de gestão na Câmara dos Deputados, quanto à economia, eficiência e eficácia.

1.3 Objetivos geral e específicos

Este trabalho tem por objetivo geral avaliar a auditoria operacional quanto à possibilidade de aplicação pela SECIN no exercício de sua competência regimental.

Como objetivos específicos:

- a) caracterizar o ambiente de controle, a respectiva posição da SECIN e suas competências;
- b) revisar a literatura sobre os principais conceitos, dimensões e etapas da auditoria operacional;
- c) discutir a aplicabilidade dos conceitos e procedimentos de auditoria operacional ao campo de atuação para a SECIN; e
- d) apresentar sugestão de roteiro de auditoria operacional a ser utilizado pela SECIN.

1.4 Metodologia

No intuito de atingir os objetivos estabelecidos para este trabalho, foi realizada revisão de literatura por meio de pesquisas na doutrina, nas normas e procedimentos dos órgãos e entidades de fiscalização e controle e nas normas ditadas pelos institutos de auditoria.

Com base no confronto entre a literatura consultada, o ambiente de controle da SECIN e suas competências, foi proposto um roteiro de auditoria operacional para Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados.

1.5 Organização do trabalho

Além desta introdução e da conclusão, o trabalho se divide em três capítulos de desenvolvimento. O segundo capítulo apresenta o ambiente de controle e respectiva posição da SECIN. O terceiro capítulo trata da auditoria operacional, os principais conceitos, dimensões e etapas da auditoria, bem como o controle de qualidade. O quarto capítulo aborda a aplicação dos conceitos, procedimentos da auditoria operacional nos trabalhos da SECIN e o respectivo campo de atuação para essa modalidade de controle.

No Apêndice, com estrutura autônoma em relação à do trabalho, apresenta-se proposta de roteiro para realização de auditorias operacionais, como contribuição para aperfeiçoar os trabalhos da SECIN. Constam no Apêndice os principais passos a serem seguidos com vistas à uniformização de procedimentos de planejamento, execução e acompanhamento das recomendações dos trabalhos realizados pelo corpo técnico da Secretaria, assim como, a título de exemplificação, são apresentadas áreas que podem ser objeto de auditoria operacional na Câmara dos Deputados.

2 Ambiente de Controle

A União é formada pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, os quais são independentes e harmônicos entre si, competindo-lhes, respectivamente, as funções legislativa, executiva e jurisdicional (BRASIL, 1988.).

Cabe ao Legislativo o controle financeiro e orçamentário evidenciado pela fiscalização da administração financeira e orçamentária, competindo-lhe, assim, exercer o controle externo. Destaque-se que, na Administração moderna, essa atribuição não obsta o desenvolvimento de um “eficiente sistema de autocontrole – o chamado controle interno – do qual é titular cada um dos Poderes onde ele atua” (SILVA, 2003, p. 725).

Dessa maneira, o controle dos gastos públicos divide-se em duas vertentes que são os controles externo e interno. “O externo em defesa da sociedade ou do investidor, e o interno, fundamental para a organização e seus dirigentes.” (CASTRO, 2008, p. 34).

Assim, numa classificação que trata a posição do órgão de controle em relação à estrutura administrativa a ser controlada, a unidade de controle interno compõe o organograma da entidade objeto de controle, devendo subordinar-se ao dirigente maior ou à estrutura na qual este se insere. Já, o controle externo, por sua vez, subordina-se ou compõe outro poder, não fazendo parte da entidade a ser controlada (SILVA, 2003; ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Quanto ao enfoque, a atividade de controle não se restringe atualmente apenas ao campo jurídico formal, a consistir no exame da adequação/conformidade do ato de gestão às normas pertinentes, pois o próprio texto constitucional determina a análise quanto à legitimidade, à eficiência e à economicidade (HARADA, 2005).

Com efeito, essa ampliação do enfoque das ações de controle ocorreu com o processo de transição da administração pública burocrática para a administração gerencial, iniciado no Brasil pelo Governo federal em 1995, por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado. Nesse sentido, enquanto a administração estritamente burocrática pauta-se na supervisão cerrada, em regulamentos rígidos e na “auditoria de procedimentos”, a administração com enfoque gerencial prioriza o controle por resultados com ênfase na eficiência, redução de custos (economia), gestão flexível e controles sociais (BRESSER PEREIRA, 2007).

Assim, para verificar e avaliar se o gestor público atua com economia, eficiência, eficácia e de acordo com as normas legais, os órgãos de controle governamental devem atuar com enfoque no desempenho e na conformidade, de maneira que essas ações se complementem. Por um lado estão as ações mais tradicionais no controle da gestão pública “por meio de verificações da conformidade e legalidade dos atos de quem lida com o dinheiro, bem ou valor público”. Por outro lado, a orientação mais recente do controle da gestão pública, com enfoque nos resultados, vem exigindo, em escala crescente, esforços dos órgãos de controle “que buscam, além de garantir conformidade da gestão, avaliar, revisar e pesquisar o desempenho de atividades, projetos, programas, políticas e órgãos governamentais” (GOMES, 2002, p. 37).

Desse modo, a mudança de paradigma que se opera na Administração Pública brasileira fortalece a necessidade de os órgãos de controle externo ou interno ampliarem o espectro de atuação, atentando não só para a verificação da conformidade e da legalidade dos atos de gestão, mas também para a avaliação dos resultados obtidos na utilização dos recursos públicos, sob a ótica da economia, da eficiência e da eficácia. Desse modo, faz-se necessário desenvolver ferramentas que instrumentalizem a realização dessas atividades de controle.

2.1 Controle Externo

O artigo 70 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) preceitua que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional da União, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade é da competência do Congresso Nacional, mediante controle externo, e do sistema de controle interno de cada Poder.

Nas atividades de controle externo, o Congresso Nacional será auxiliado pelo Tribunal de Contas da União que atua amparado pelas competências atribuídas nos artigos 33, §2º, 71 a 74, e 161, parágrafo único, da Constituição (BRASIL, 1988), bem como pela Lei 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU) e demais normas que lhe conferem responsabilidades.

Para tanto, o TCU, no exercício de suas fiscalizações, tanto as de rotina quanto as de caráter específico e ocasional, visando obter padronização, maiores eficiência, eficácia e qualidade nos trabalhos, deve proceder de acordo com a “sistemática constante de seus manuais internos” (LIMA; CASTRO, 2003, p. 61). Como exemplo, quando o TCU trata da auditoria operacional, estabelece manuais/roteiros que normatizam a elaboração de relatório, a realização

do monitoramento, do controle de qualidade e a aplicação de técnicas que subsidiam os trabalhos de auditoria.

2.2 Controle Interno

O sistema de controle interno é tratado nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), os quais preceituam que cada Poder manterá sistema de controle interno com o objetivo de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, tanto do cumprimento dos programas governamentais quanto da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública federal.

No Poder Executivo Federal, é de responsabilidade da Secretaria Federal de Controle (SFC), integrante da CGU, proceder à avaliação da ação governamental, das ações dos gestores públicos federais e da aplicação de recursos públicos, determinada na Carta Magna (BRASIL, 2001a).

Dessa maneira, a CGU adota o Manual do Sistema de Controle Interno Federal, aprovado pela IN/SFC 01/2001, que define as diretrizes, os princípios, os conceitos e as normas técnicas relativas à ação de controle da SFC/CGU, a fim de disciplinar e padronizar ações de controle interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001a).

Nos Poderes Judiciário e Legislativo Federais ainda não foram implementados sistemas de controle interno, cujas competências vêm sendo realizadas pelos órgãos de controle constantes em suas respectivas estruturas. A título de exemplo, no Legislativo Federal essas competências ficam a cargo da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados e da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal.

2.3 Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados

A SECIN foi criada por intermédio da Resolução/CD 69/1994. Integra a estrutura da Casa, subordinando-se diretamente à Mesa Diretora. Anteriormente, as atividades de controle interno eram realizadas pelo Departamento de Finanças e Controle Interno, o qual, após a criação

da SECIN, passou a denominar-se Departamento de Finanças, Orçamento e Contabilidade (BRASIL, 1994).

Quanto às atribuições, a Resolução/CD 69/94, nos artigos 2º e 3º, estabelece competir à SECIN o acompanhamento e a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, a verificação e avaliação dos resultados obtidos pelos administradores públicos no âmbito da Câmara, por meio da realização de auditorias contábil, financeira, patrimonial e operacional com o objetivo de:

- I - verificar e avaliar o cumprimento dos objetivos, o atingimento das metas e a execução do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais e suas alterações;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos seus órgãos;
- III - examinar os processos relacionados com licitações ou suas dispensas e inexigibilidades, e contratos celebrados pela Câmara dos Deputados;
- IV - verificar a prestação de contas relativa a processos de suprimento de fundos e adiantamentos;
- V - avaliar a eficiência e eficácia dos controles internos sobre atos que impliquem despesas ou obrigações para a Câmara dos Deputados, propondo, quando for o caso, o aprimoramento dos mesmos;
- VI - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;
- VII - colaborar com as ações do Ministério Público Federal, nos assuntos de sua competência;
- VIII - verificar a exatidão e suficiência dos atos de admissão e desligamento de pessoal, e de concessão de aposentadoria e pensão, submetendo os resultados à apreciação do Tribunal de Contas da União;
- IX - proceder ao exame das folhas de pagamento dos parlamentares, servidores ativos e inativos e pensionistas;
- X - analisar, avaliar, elaborar relatório e emitir certificado de auditoria sobre as tomadas e prestações de contas da Câmara dos Deputados e entidades subvencionadas, a serem encaminhadas, anualmente, ao Tribunal de Contas da União, manifestando-se, inclusive, quanto à eficiência, eficácia e economicidade da gestão;
- XI - alertar a autoridade administrativa sobre imprecisões e erros casuais de procedimentos, assim como sobre a necessidade de instauração de tomadas de contas especial, nos casos previstos em lei;
- XII - verificar a adequação e privacidade dos dados e informações oriundos dos sistemas eletrônicos de processamento de dados;
- XIII - verificar o cumprimento das diretrizes estabelecidas pela Mesa Diretora e da legislação aplicável;
- XIV - realizar auditorias em programas especiais, de natureza administrativa, criados pela Câmara dos Deputados;
- XV - realizar auditorias especiais, ou outras tarefas correlatas, por determinação da Mesa ou a requerimento de parlamentar aprovado pelo Plenário;

XVI - articular-se com os demais órgãos de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, com vistas à integração sistêmica prevista na Constituição Federal [...] (BRASIL, 1994, art. 3º).

Considerando os enfoques apontados no ambiente de controle, da análise das competências da SECIN, verificam-se diretrizes normativas tanto para a legalidade quanto para o desempenho. O enfoque na avaliação da conformidade está expresso no inciso II do artigo 3º, primeira parte, e determina a verificação da obediência à legalidade na atuação dos gestores da Casa.

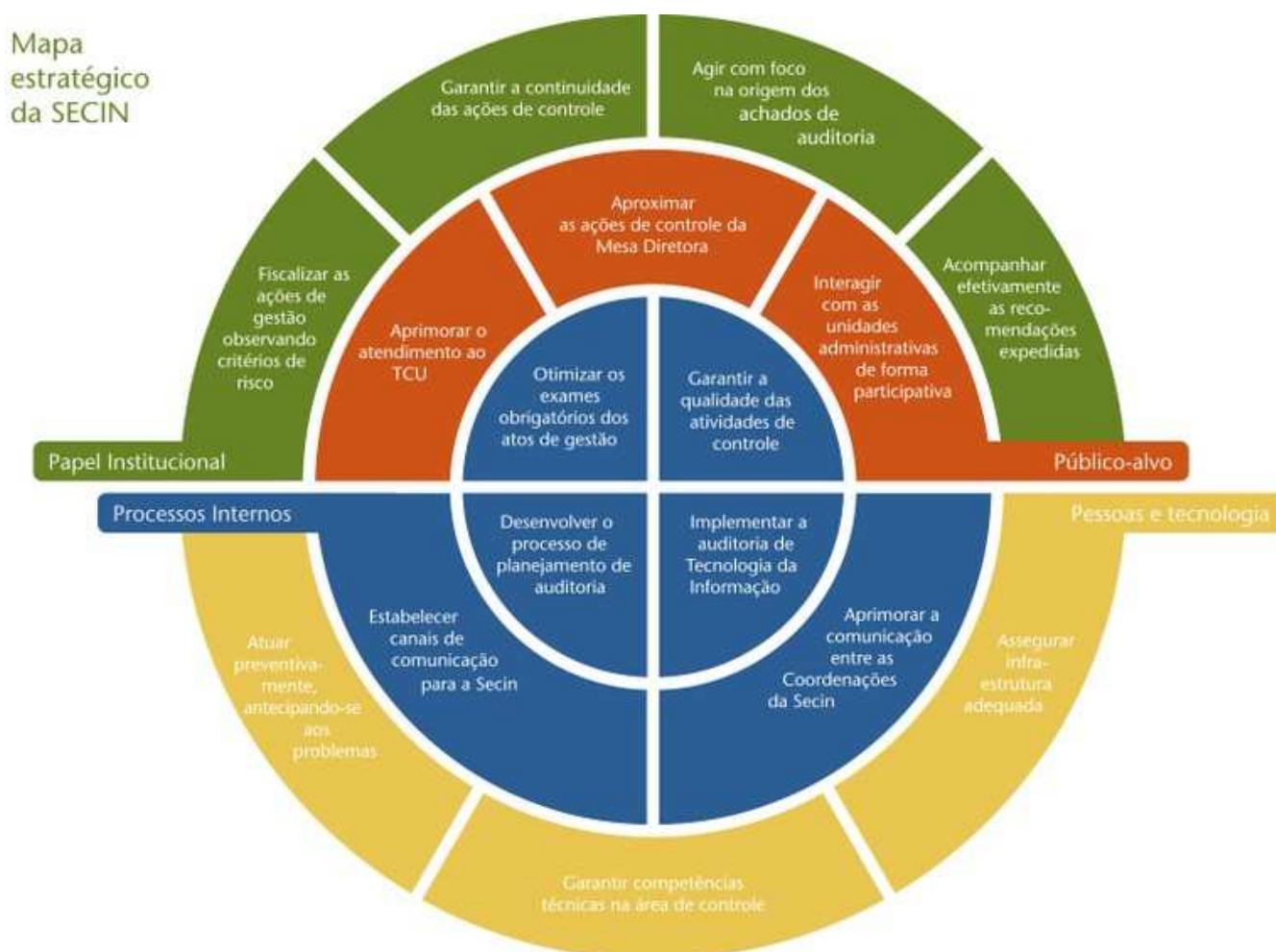
Já o enfoque no desempenho está no comando que determina a avaliação dos resultados dos administradores da Casa quanto à economia, à eficiência e eficácia, constantes no artigo 2º e nos incisos I, II e V do artigo 3º. Destaque-se, os dois enfoques devem ser complementares no planejamento das ações de controle destinadas à fiscalização dos recursos públicos utilizados na Câmara dos Deputados, nos termos do normativo que estabelece as competências da SECIN.

Também direcionada à fiscalização dos gastos públicos, está a missão da SECIN, estabelecida no Planejamento Estratégico para o quadriênio 2008-2011, que é “Zelar pela aplicação regular dos recursos públicos geridos pela Câmara dos Deputados e colaborar com a administração para o aperfeiçoamento dos atos de gestão”. Para tanto, a SECIN tem por visão de futuro: “Ser órgão de excelência no desempenho das atividades de Controle Interno e alcançar plena integração com as unidades administrativas da Câmara dos Deputados.” (BRASIL, 2008a).

No planejamento estratégico da SECIN foi adotada a metodologia do *Balanced Scorecard* (BSC), a qual, segundo Rezende (2003, p. 105), permite identificar objetivos estratégicos a serem utilizados na elaboração do mapa “que retrata as relações de causa e efeito referentes ao atingimento da visão de sucesso estabelecida para uma organização e coordenar as atividades em todos os níveis com base em uma só direção estratégica”.

Nesse sentido foi elaborado o Mapa Estratégico da SECIN, com objetivos distribuídos em quatro perspectivas, quais sejam: Papel Institucional, Público Alvo, Processos Internos e Pessoas e Tecnologia (BRASIL, 2008a).

Figura 1: Mapa Estratégico da SECIN.



Fonte: BRASIL, 2008a.

Da análise do mapa estratégico da SECIN, considerando a relação causa e efeito entre os objetivos estratégicos para se cumprir a missão estratégica e alcançar a visão de futuro, constata-se a importância daqueles que se referem diretamente às ações de controle. Dos objetivos estabelecidos, destacam-se os que tratam das ações de controle, quais sejam:

- Fiscalizar as ações de gestão observando critérios de risco;
- Agir com foco na origem dos achados de auditoria;
- Acompanhar efetivamente as recomendações expedidas;
- Garantir a qualidade das atividades de controle; e
- Desenvolver o processo de planejamento de auditoria.

Nota-se como estratégico para SECIN o aprimoramento de etapas envolvidas no exercício das atividades de controle, a saber: seleção, planejamento, execução (identificação da causa – foco – dos achados de auditoria), acompanhamento das recomendações e garantia da qualidade das atividades de auditoria.

Diante do exposto, cotejando-se as atribuições da SECIN, que determinam, além do exame da conformidade/legalidade, a avaliação dos resultados da gestão administrativa, com o respectivo Planejamento Estratégico, fica evidenciada a preocupação desse órgão de controle interno em agir com excelência no alcance de sua missão de zelar pela aplicação regular dos recursos públicos geridos pelos administradores da Câmara dos Deputados por meio do aprimoramento das ações de controle, conforme estabelecido nos objetivos estratégicos, contribuindo, assim, com a administração para a maior economia, eficiência, eficácia dos atos praticados pelos gestores da Casa.

3 Auditoria Operacional

Para o TCU (BRASIL, 2009a, p. 6), “auditoria operacional é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de obter melhorias”.

Para a CGU, a avaliação quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão aparece na definição de dois tipos de auditoria:

- a) Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da **eficiência, eficácia e economicidade**, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados; [...]
- b) Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da

documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à **economicidade, eficiência e eficácia** dos mesmos (BRASIL, 2001a, p. 32) (destaquei).

Para o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), a avaliação da legalidade, economia, eficiência e eficácia é realizada por meio da auditoria integrada e tem por definição:

É o conjunto de procedimentos que têm por fim proporcionar uma avaliação objetiva, construtiva, sistemática e independente de evidências, com vistas a identificar, em uma instituição pública, programa ou atividade de governo, a extensão em que:

- os recursos financeiros, humanos e materiais são geridos com a devida observância aos princípios da efetividade, eficácia, eficiência e economicidade;
- as atividades referentes à obrigação de prestar contas são desenvolvidas a contento, incluindo o cumprimento legal de normas e regulamentos, naquilo que for aplicável (BRASÍLIA, 2001, p. 8).

Inicialmente, cabe destacar que são inúmeras as denominações dadas para essa modalidade de auditoria, quais sejam: auditoria operacional, auditoria de desempenho, auditoria de gestão, auditoria integral e outras. A nomenclatura pode ser afetada por questões relativas ao país que a realiza (auditoria de desempenho, nos países anglo-saxões, ou auditoria de gestão, nos países neolatinos) ou ao enfoque que se deseja abordar (ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Nessa linha, Rocha e Quintiere (2009, p. 38) definem auditoria de gestão como “uma avaliação ampla e objetiva da conformidade, economia, eficiência, eficácia e efetividade da ação governamental”. Em adição, afirmam que a auditoria de gestão, ou operacional, para ser eficiente eficaz e efetiva deve apresentar informações relevantes aos interessados, abordando, para tanto, três níveis:

- a) nível de exigência mínima: consiste em verificar a adequação dos registros contábeis e das transações financeiras, a existência e confiabilidade dos controles internos financeiros e se a normas estão sendo observadas. Trata-se, portanto, dos objetivos também presentes na auditoria de conformidade;
- b) nível de desempenho: consiste na avaliação quanto à economia, eficiência na utilização dos recursos públicos, e quanto à eficácia no alcance das metas e objetivos estabelecidos; e

- c) nível de resultados: consiste em avaliar o confronto entre os resultados obtidos pelo auditado e os objetivos sociais que lhe são atribuídos.

Assim, a auditoria operacional com foco no nível de desempenho possui três perspectivas de análise (ROCHA; QUINTIERE, 2009):

- a) desempenho estratégico: concentra-se em analisar o caminho adotado pela unidade auditada para atingir sua missão institucional, avaliando se a missão está sendo cumprida;
- b) desempenho organizacional: trata de avaliar, quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia, se estão adequados aos objetivos estratégicos e operacionais, os seguintes aspectos, entre outros, da organização auditada: a estrutura da organização; os controles internos administrativos; e a utilização dos recursos humanos, materiais e financeiros;
- c) desempenho operacional: consiste na análise e avaliação dos procedimentos e rotinas de trabalho da unidade auditada quanto: ao atendimento às normas (exigência mínima); a adequação das aquisições (quantidade, prazos e preço) às necessidades operacionais da unidade; à guarda e manutenção de materiais e do patrimônio.

A abordagem com foco no nível resultados cuida da avaliação da atuação do gestor público auditado na execução de programas, projetos e ações (impactos produzidos versus impactos esperados) sob os aspectos da concepção do projeto que motivou a ação do gestor, e da adequação, relevância e consistência dos objetivos com as demandas levantadas. (ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Segundo Castro (2008), ao tratar da classificação das auditorias no Sistema de Controle Interno baseado na IN/SFC 01/01, a auditoria operacional ou de desempenho destina-se a avaliar as ações gerenciais e os procedimentos operacionais, dos órgãos e unidades administrativas, dos programas, projetos, atividades, ou parte destes. Para tanto, a auditoria operacional avalia a economicidade, eficiência, eficácia e legalidade da gestão dos recursos, assessorando o gestor público no intuito do aprimoramento do objeto auditado, por meio de recomendações. Na mesma linha de definição, para a auditoria operacional estão Lima e Castro (2003) e Peter e Machado (2009).

Para a *International Organizations of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), a auditoria operacional:

... preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e eficácia, e tem por objetivo determinar:

- a) se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
- b) se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas; e
- c) a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar os resultados alcançados em relação àqueles pretendidos. (INTOSAI, 2005, p. 15).

Nesse sentido, considerando os conceitos apresentados, tenta-se, em apertada síntese, estabelecer os objetivos da auditoria operacional, que são entre outros:

Quadro 1: OBJETIVOS DA AUDITORIA OPERACIONAL	
1	*Analisar as transações, contas, relatórios e balanços de um dado período
2	*Verificar a conformidade com as diretrizes, as políticas, as estratégias e o cumprimento das disposições legais e normas regulamentadoras
3	*Verificar os sistemas internos de controle financeiro aferindo a confiabilidade, a segurança, a fidedignidade e a consistência das informações
4	Avaliar se a estrutura organizacional, o processo de tomada de decisões é eficaz
5	Analisar os sistemas internos de controle administrativo, gerenciais e de informação, aferindo a confiabilidade, a segurança, a fidedignidade e a consistência das informações fornecidas
6	Identificar as áreas críticas e riscos potenciais, proporcionando, por meio das recomendações, as bases para sua eliminação ou redução.
7	Avaliar a eficiência e a economicidade com que são utilizados os recursos humanos, materiais e financeiros
8	Avaliar o resultado das operações realizadas em relação aos objetivos e metas pretendidos
9	Contribuir como gestor público para o aprimoramento do desempenho mediante recomendações oportunas e factíveis
* Objetivos comuns da auditoria de conformidade e da operacional.	

Fonte: Rocha e Quintiere (2009); Peter e Machado (2009); Lima e Castro (2003); INTOSAI (2005).

Dessa maneira, os conceitos de auditoria operacional apresentados pelos órgãos de controle ou pela doutrina são consonantes no sentido de transpor a verificação da conformidade/legalidade, adicionando, a essa análise, a avaliação dos resultados e do desempenho na utilização dos recursos públicos, conforme os objetivos do quadro acima.

Diante do exposto, contextualizando os conceitos e objetivos da auditoria operacional com o ambiente de controle, conclui-se que essa modalidade de auditoria é utilizada pelos órgãos

de controle quando orientam suas atividades de fiscalização para, além da verificação da legalidade, avaliar o resultado e o desempenho das atividades, programas, políticas e órgãos governamentais, quanto à economia, eficiência e eficácia (GOMES, 2002).

3.1 Economia, eficiência e eficácia

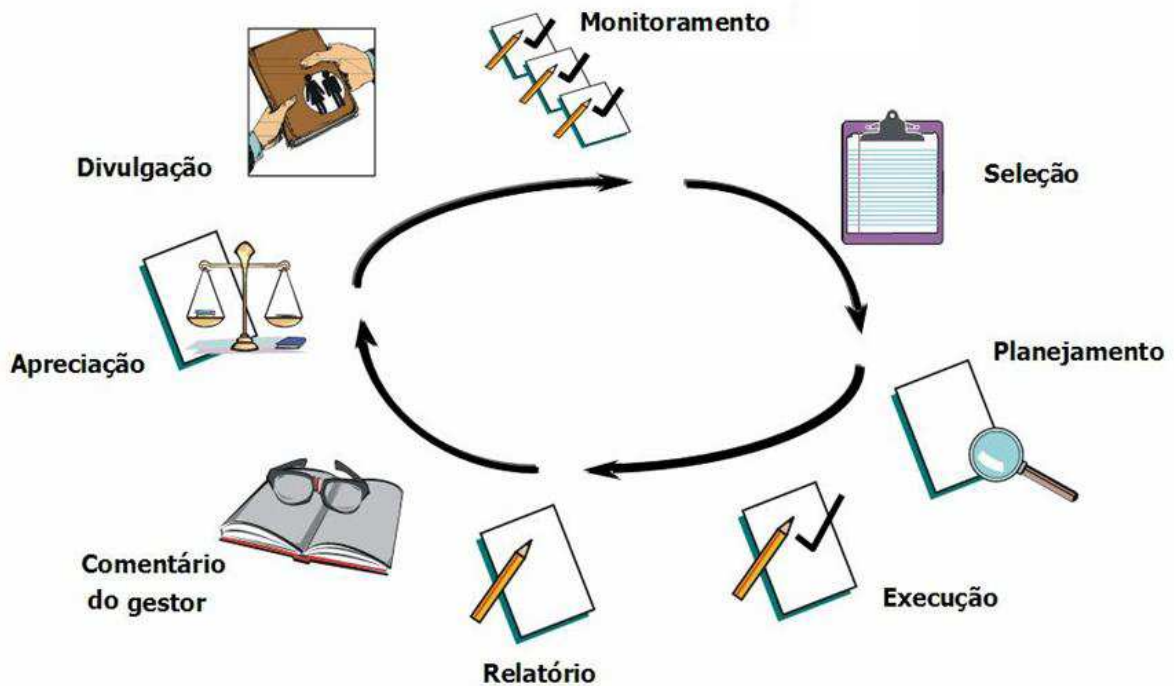
Para a melhor compreensão das definições acima são apresentados os conceitos de economia, eficiência e eficácia para auditoria operacional:

- a) economia: ou economicidade, consiste na otimização dos resultados, por meio da escolha dos menores custos, mantendo em um nível aceitável as despesas com aquisição e/ou alocação dos recursos humanos, financeiros ou materiais utilizados. Assim, trata da capacidade do gestor em adquirir e administrar de modo adequado os recursos, mantendo os custos baixos (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a; ROCHA; QUINTIERE, 2009; PETER; MACHADO, 2009);
- b) eficiência: trata da otimização dos processos de transformação de insumos em produtos, de maneira a aproveitá-los ao máximo sem redução da qualidade. Mede, portanto, a relação custo-benefício dos atos de gestão (INTOSAI, 2005; BRASIL; 2009a; ROCHA; QUINTIERE, 2009); e
- c) eficácia: é a capacidade de alcance dos objetivos, das metas e das prioridades fixados no planejamento das ações do órgão. Tais objetivos podem ser expressos, tanto em meta de produção (produtos) quanto atendimento (serviços) (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a; PETER; MACHADO, 2009).

3.2 Etapas da auditoria operacional

A sequência das etapas ou fases de realização dessa ação de controle compõe o ciclo de auditoria operacional. Tais etapas são: a seleção, o planejamento, a execução, o relatório e o monitoramento (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005; BRASÍLIA, 2001; ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Figura 2 – Ciclo de Auditoria



Fonte: BRASIL, 2009a

3.2.1 Seleção

Nessa etapa inicial são selecionadas áreas nas quais a realização da auditoria operacional seja importante para a promoção da economia, da eficiência e da eficácia, aprimorando a execução das atividades da administração pública e a aplicação dos recursos públicos.

No processo de escolha dessas áreas de auditoria, deve ser considerado o planejamento estratégico do órgão de controle. Com base nesse planejamento, é possível identificar as áreas prioritárias de atuação do órgão, bem como a alocação de recursos (INTOSAI, 2005).

Após a seleção das possíveis áreas de auditoria, e em consonância com o planejamento estratégico, são estabelecidos critérios que permitam a escolha de um objeto específico para a auditoria.

Podem ser utilizados para essa seleção a capacidade de agregar valor da auditoria, a materialidade, a relevância do objeto de auditoria e o risco de ocorrerem eventos com

consequências negativas sobre a economia, a eficiência e a eficácia do objeto de auditoria (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005). Em adição, Castro (2008) sugeriu como critério para priorização e seleção dos trabalhos de auditoria a criticidade, entendida como fragilidades constatadas nos controles internos.

3.2.2 Planejamento

Após a seleção do objeto de auditoria, com vistas a garantir a execução econômica, eficiente, eficaz e tempestiva de uma auditoria, segue-se a etapa de planejamento com vistas à elaboração do projeto de auditoria ou plano de auditoria, os quais devem conter o objetivo, o escopo, a metodologia a ser utilizada, os resultados esperados e o prazo para realização da auditoria (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005; BRASÍLIA, 2001).

Para tanto, faz-se necessária a análise preliminar do objeto da auditoria a fim de compreender seu funcionamento e contexto. São levantadas informações e aplicadas técnicas com finalidade de diagnosticar os problemas de desempenho mais relevantes do objeto da auditoria (BRASIL, 2009a). Nesse sentido, são possíveis fontes de informação:

- a) discussão com os dirigentes/gestor/gerente responsável;
- b) entrevista com o pessoal técnico/executor e outros;
- c) normativos constitucionais e legais: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual e Lei Complementar 101/00 e outros;
- d) Programa de Dispêndio Global (PDG);
- e) legislação constitutiva básica das unidades de trabalho;
- f) normativos internos das unidades encarregadas;
- g) relatórios de desempenho operacional;
- h) editais/atos convocatórios;
- i) boletins estatísticos;
- j) dados dos sistemas corporativos do Poder Executivo Federal: Sistema Integrado de Orçamento (SIDOR), Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais (SIASG), Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), Sistema Integrado de Administração de Patrimônio Imobiliário (SIAPA), Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), Sistema Integrado de Informações Gerenciais (SIG), Sistema Integrado de Informações Organizacionais do Governo (SIORG);
- k) análise de contas e saldos dos balancetes; e
- l) contratos, convênios e termos de parceria (BRASIL, 2001a, p. 27).

Nessa análise preliminar, a compreensão do funcionamento e contexto do objeto de auditoria, por meio do levantamento de informações, visa:

- a) conhecer os Programas e Ações de governo, a organização, os sistemas, as operações, as atividades e as peculiaridades dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como os respectivos controles internos administrativos;
- b) determinar as áreas específicas e os aspectos a serem abordados na execução das ações de controle, com vistas a subsidiar o planejamento das mesmas quando da elaboração do Planejamento Estratégico e Operacional; e
- c) verificar o cumprimento das recomendações e determinações dos órgãos do Sistema de Controle Interno e do Controle Externo, respectivamente. (BRASIL, 2001a, p. 27).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da NBC T 12, ao tratar do planejamento da Auditoria Interna estabelece:

- 12.2.1.1 - O planejamento do trabalho de Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade.
- 12.2.1.2 - O planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:
 - a) conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
 - b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
 - c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
 - d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;
 - e) o uso do trabalho de especialistas;
 - f) os riscos de auditoria quer pelo volume ou complexidade das transações e operações;
 - g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
 - h) as orientações e expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e
 - i) conhecimento da Missão e Objetivos Estratégicos da entidade (CFC, 2008, p. 398).

Com os conhecimentos adquiridos no levantamento preliminar, passa-se à definição do objetivo da auditoria mediante a especificação do problema (o que se quer investigar) e das questões de auditoria (perguntas derivadas do que se quer investigar). Em seguida, deverão ser estabelecidos os critérios de auditoria, que consistem em padrões de desempenho a serem comparados com o desempenho medido no objeto da auditoria (BRASIL, 2009a; ROCHA; QUINTIERE, 2009).

As questões de auditoria consistem no “elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a adotar e dos resultados que se pretende atingir” (BRASIL, 2009a, p. 18). Em outras palavras, questões de auditoria são “a delimitação e o detalhamento operacional do problema de auditoria”. As questões, ao serem solucionadas, permitem responder o problema de auditoria levantado e concluir o objetivo estabelecido para a auditoria (ROCHA; QUINTIERE, 2009).

A elaboração das questões, e, se necessário, das subquestões, permite, ao mesmo tempo, definir o foco, a dimensão e os limites (escopo) da auditoria, assim como os dados e a metodologia necessária para obtê-los. Desse modo, as questões de auditoria influenciarão na análise e nas conclusões do trabalho (BRASIL, 2009a).

Para tanto, na formulação das questões de auditoria, devem-se considerar as informações coletadas, a experiência e competência dos auditores. Nesse processo, deve haver debates internos e, se necessário, reunião com especialistas (INTOSAI, 2005).

As questões de auditoria poderão ser normativas, descritivas, avaliativas e exploratórias. Quanto ao objetivo da elaboração: as normativas visam comparar a situação existente com o estabelecido nas normas, padrões ou metas; as descritivas pretendem aprofundar o conhecimento do objeto de auditoria por meio da obtenção de informações detalhadas; as avaliativas destinam-se a verificar o grau de acerto da solução adotada pelo gestor para a resolução de determinado problema; e as exploratórias têm por objetivo analisar situações específicas como desvios em relação ao desempenho padrão e as causas para a ocorrência de determinado resultado (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005).

Vencida a definição do problema e das questões de auditoria, tais informações deverão ser inseridas na matriz de planejamento. Essa ferramenta de auditoria permite uma organização lógica do planejamento da auditoria, de maneira a facilitar a comunicação das decisões sobre a metodologia traçada e orienta a realização dos trabalhos de campo. (BRASIL, 2009a).

A matriz de planejamento elaborada pela equipe de auditoria deverá ser validada. Tal processo será executado em duas etapas. A primeira será mediante a realização de um painel de referência, que tem por objetivos, entre outros (BRASIL, 2009a):

- a) a conferência da lógica e da metodologia utilizada, confrontando as fontes de informação, o problema especificado, as questões e os critérios auditoria, com os

objetivos da auditoria, alertando quanto à existência de falhas de concepção ou desenvolvimento;

- b) a orientação da equipe de auditoria quanto à melhor abordagem a ser adotada nos trabalhos de auditoria; e
- c) assegurar a qualidade da auditoria a ser executada.

A segunda etapa de validação ocorrerá na apresentação da matriz de planejamento ao gestor responsável pelo objeto da auditoria abrindo-lhe espaço para críticas e sugestões, que poderão ser acatadas, se pertinentes. Com esse procedimento, pretende-se, mediante a aproximação do auditado, obter seu compromisso com o objetivo e a condução da auditoria (BRASIL, 2009a).

Na fase de planejamento, também são definidos e elaborados os instrumentos destinados à coleta de dados a serem utilizados na fase de execução da auditoria. A definição de quais técnicas de coleta de dados serão utilizadas é de suma importância, pois as informações coletadas deverão subsidiar as respostas às questões de auditoria. É comum empregar simultaneamente mais de uma técnica de coleta de dados e mais de uma fonte de informação, a fim de garantir maior segurança com relação à validade e à confiabilidade das evidências. (BRASIL, 2009a; ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Por fim, vencidos todos os passos descritos até aqui, elabora-se o projeto de auditoria no qual devem estar contidos a descrição do objeto, objetivos do trabalho, questões de auditoria, procedimentos e resultados esperados.

3.2.3 Execução

Nessa etapa é executado o projeto de auditoria. São realizadas a coleta de dados e a análise das informações que apoiarão os achados da auditoria. Essas informações são as evidências, que devem ser consistentes (validade e confiabilidade), relevantes/pertinentes (relação clara e lógica com objetivos e critérios da auditoria), suficientes (capacidade/grau razoável de convencimento) (INTOSAI, 2005).

As evidências devem possuir elementos que sustentem as conclusões de maneira sólida, pois a validade do julgamento da equipe de auditoria está diretamente relacionada à qualidade

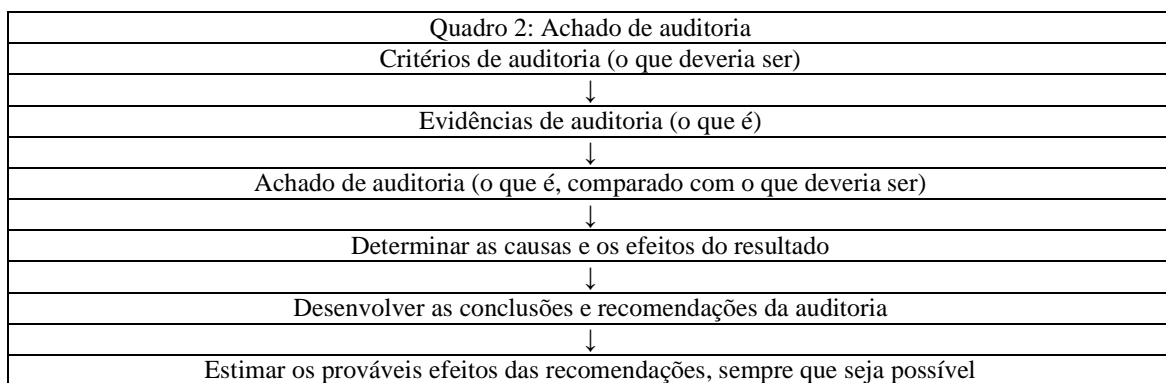
dessas informações. Nesse sentido, as evidências são as informações coletadas para apoiar os achados de auditoria. (PETER; MACHADO, 2009; INTOSAI, 2005).

Os achados de auditoria consistem em um “conjunto de evidências relativos a um mesmo critério de auditoria que, por serem discrepantes em relação aos padrões de desempenho adotados, indicam divergências entre o propósito e a atuação do auditado” (ROCHA; QUINTIERE, 2009, p. 99).

A definição técnica de achado é critério, condição, causa e efeito. Assim, o achado é composto pelos seguintes elementos:

... os critérios (“o que deveria ser”), a condição efetiva (“o que é”), e o efeito (“quais são as consequências”, considerada assim a influência lógica e razoável), mais a causa (“por que se produz um desvio em relação às normas ou aos critérios”), quando se encontram problemas” (INTOSAI, 2005, p.73).

Nesse sentido, para a análise das evidências, o desenvolvimento dos achados e a apresentação de recomendações pode-se utilizar a seguinte sequência:



Fonte: INTOSAI, 2005

Cabe destacar a importância que deve ser dada à identificação das causas no desenvolvimento dos achados de auditoria, pois elas servirão de base para as recomendações. As recomendações pretendem contribuir para remediar as causas que estão na origem do achado (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005; ROCHA, QUINTIERE, 2009). Para tanto, devem indicar os aperfeiçoamentos requeridos (o que se deve fazer) e não o modo para realizá-lo (como se deve fazer) (ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Acerca das recomendações, saliente-se que na auditoria operacional destacam-se aquelas que se destinam à “melhoria do desempenho administrativo, operacional ou da gestão, bem como

as diretamente relacionadas à eficiência, eficácia e efetividade da atuação do auditado” (ROCHA; QUINTIERE, 2009, p. 105). Entretanto, no relatório devem constar as recomendações destinadas a tratar dos achados referentes às desconformidades constatadas (nível de exigência mínima), se for o caso.

No decorrer dessa etapa dever ser preenchida a matriz de achados, ferramenta de auditoria em que serão registradas as informações e constatações obtidas na execução. Assim, deverão constar na matriz: critérios, evidências, causas, efeitos, boas práticas, achados de auditoria, recomendações e os benefícios esperados. A matriz de achados subsidiará a compreensão dos achados de auditoria pela equipe e demais interessados, e a elaboração do relatório (BRASIL, 2009a).

Assim como a matriz de planejamento, a validação da matriz de achados deverá ser realizada mediante painel de referência e discussão com o auditado. No painel são analisados o encadeamento lógico dos elementos da matriz e a conformidade com o estabelecido no plano de auditoria, identificando falhas e inconsistências nessa etapa de execução.

3.2.4 Relatório

O relatório constitui o principal produto da auditoria, sendo a forma de comunicar às autoridades competentes os resultados do trabalho. Deve, assim, conter os objetivos e o escopo da auditoria, os procedimentos, as fontes de informação utilizadas, os achados, as conclusões e as recomendações (INTOSAI, 2005; LIMA; CASTRO, 2003, p. 77).

Ao tratar dos relatórios elaborados pela Auditoria Interna, o CFC, por meio da, NBC T 12, estabelece:

12.3.2 - O relatório da Auditoria Interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- a) o objetivo e a extensão dos trabalhos;
- b) a metodologia adotada;
- c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão;
- d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria;
- e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas;
- f) os riscos associados aos fatos constatados; e
- g) as conclusões e recomendações resultantes dos fatos constatados (CFC, 2008, pp. 400 e 401).

A fim de assegurar a comunicação dos resultados do trabalho de auditoria, o relatório deverá apresentar os seguintes quesitos (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a; BRASIL, 2001a): integridade, coerência, convencimento, exatidão, objetividade, clareza, concisão, convicção, relevância e tempestividade.

Para a elaboração do relatório de auditoria, face ao volume de informações levantadas, pode-se utilizar metodologia baseada em uma redação continuada, iniciada no princípio da auditoria, propiciando espaço para o debate dos temas abordados pela equipe, que compartilhará a redação e deverá estar mobilizada até a versão final (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a).

3.2.5 Acompanhamento

O acompanhamento tem por objetivo o aumento da eficácia na solução dos problemas identificados no decorrer da auditoria, quer pelo atendimento das recomendações dos relatórios de auditoria, quer por iniciativas tomadas pelo próprio gestor (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005).

Ao realizar o monitoramento das recomendações o órgão de controle pode avaliar o grau de atendimento das recomendações, se realmente abordaram a causa do achado, e as dificuldades do gestor em atendê-las. Permite, também, avaliar a qualidade da auditoria realizada (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005).

As recomendações da auditoria operacional podem ser acompanhadas mediante plano de ação elaborado pelo gestor do programa ou do órgão objeto da auditoria. O plano de ação contém um cronograma no qual são estabelecidos os responsáveis, as atividades e os prazos para o cumprimento das recomendações. Consiste, dessa maneira, em um compromisso entre o gestor e órgão de controle. (BRASIL, 2002).

3.3 Controle de qualidade das auditorias operacionais

A atividade de controle de qualidade das auditorias operacionais consiste num conjunto de procedimentos que visam assegurar, com razoável segurança, que os trabalhos realizados pelo órgão de controle alcancem os objetivos pretendidos com elevado nível de qualidade e conformidade com os critérios e objetivos previamente estabelecidos. (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005).

Nesse sentido, as fases de planejamento, execução, redação de relatório e monitoramento devem ser supervisionadas quanto ao cumprimento das normas e objetivos com vistas a assegurar o controle de qualidade (BRASIL, 2001a). Tal controle pode ser prévio, concomitante, prévio ou posterior (BRASIL, 2009a).

O controle prévio caracteriza-se pela busca da qualidade mediante a realização de iniciativas anteriores à execução das ações de controle. Para tanto, os órgãos de controle podem elaborar manuais, roteiros e procedimentos, com vista a orientar a realização dos trabalhos, e capacitar as equipes de auditoria por meio de cursos, seminários e treinamentos.

O controle concomitante deve ser integrado à realização dos trabalhos de auditoria, envolvendo as atividades da equipe na revisão dos procedimentos adotados, as atividades de supervisão, consulta a especialista e painéis de referência (BRASIL, 2009a). Desse modo, o controle concomitante tem por finalidade (INTOSAI, 2005):

- a) garantir a qualidade do planejamento, mediante verificação de que o plano de ação proposto abordou todos os aspectos relacionados aos objetivos da auditoria;
- b) garantir a qualidade da auditoria em curso, mediante revisão contínua da fase de execução das tarefas planejadas; e
- c) garantir a qualidade da auditoria concluída, por meio da revisão final dos trabalhos antes da emissão do relatório de auditoria.

O controle posterior à conclusão dos trabalhos poderá ser realizado mediante “revisões internas e externas dos papéis de trabalho e dos relatórios produzidos” (BRASIL, 2009a, p. 40).

Com vistas à realização do controle da qualidade das auditorias, são utilizadas as seguintes ferramentas, entre outras:

- a) *checklists* de qualidade;
- b) cronograma;
- c) matriz de planejamento;
- d) matriz de achados;
- e) painéis de referência; e
- f) comentários dos gestores (BRASIL, 2009a, p. 42).

O *checklist*, lista de verificação, serve para conferir se as atividades da auditoria foram realizadas, e se estavam de acordo os padrões de qualidade estabelecidos. Pode ser aplicado concomitante à realização dos trabalhos, auxiliando a supervisão, ou posteriormente, identificando pontos de melhoria para as ações futuras.

No cronograma, devem ser estabelecidos o que será realizado, quem realizará e quanto tempo será necessário. Essa ferramenta permite tanto a melhor alocação de recursos quanto a supervisão da execução dos trabalhos de auditoria.

Quanto às matrizes de planejamento e de achados, para o TCU:

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

A matriz de achados contribui para o controle de qualidade, na medida em que auxilia na sistematização e análise dos resultados da auditoria. A matriz de achados é importante para a correta elaboração do relatório de auditoria, pois dispõe, de forma estruturada, os achados, suas evidências, causas e efeitos, elementos que compõem os capítulos principais do relatório. É possível verificar, por exemplo, se os achados são suportados por evidências confiáveis e suficientes, se as medidas propostas são adequadas e se incidem sobre as causas dos problemas que se pretende corrigir e se as questões de auditoria foram respondidas. (BRASIL, 2009a, pp. 42 e 43)

Os painéis de referência e os comentários dos gestores são duas ferramentas de controle que têm por objetivo revisar as matrizes de planejamento e de achados. Assim, primeiramente realizam-se painéis de referência, nos quais são apresentadas as matrizes para avaliação e validação. Em seguida, após as alterações sugeridas no painel, as matrizes são apresentadas para os gestores responsáveis pelo objeto de auditoria para nova avaliação e validação (BRASIL, 2009a).

O painel de referência poderá ser composto por servidores do órgão de controle, que conheçam o tema, e/ou especialistas externos. Essa ferramenta tem por finalidade (BRASIL, 2009a):

- a) avaliar a lógica e a metodologia utilizada; e

b) alertar quanto a falhas no planejamento e execução dos procedimentos.

Na realização dos trabalhos, as atividades de controle de qualidade devem ser realizadas pelos membros da equipe e pela cadeia de supervisão do órgão de controle, sendo necessário definir claramente as atribuições de cada um nesse processo. Nesse sentido, cabe destacar que tais atividades consistem num processo integrado, um verdadeiro controle interno da auditoria operacional que deve ser estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que os objetivos pretendidos pela ação de controle sejam alcançados (INTOSAI, 2007).

4 Aplicabilidade dos conceitos e procedimentos de auditoria operacional ao trabalho da SECIN

4.1 Conceito de auditoria operacional na Câmara dos Deputados

Com vistas a verificar a aplicabilidade da auditoria operacional na Câmara dos Deputados, inicialmente deve-se propor um conceito. Os conceitos apresentados para essa modalidade de controle, no capítulo 3, podem ser analíticos (CGU), quando apresentam os parâmetros economia, eficiência e eficácia, os objetos a serem auditados e respectivos objetivos com maior detalhamento, ou sintéticos (TCU), quando informam os mesmos dados em linhas mais gerais.

Cotejando a doutrina apresentada com as atribuições da SECIN, pode-se afirmar que a Secretaria, ao realizar auditorias operacionais, assessora os gestores da Câmara dos Deputados com vistas ao aprimoramento do objeto auditado e dos resultados obtidos, mediante recomendações relevantes, eficazes e eficientes.

Para tanto, o órgão de controle interno da Câmara dos Deputados deve realizar uma auditoria operacional eficiente, eficaz e efetiva, que aborde, obrigatoriamente, o nível de exigência mínima (legalidade, adequação dos registros e existência e confiabilidade dos controles internos), para em seguida abordar o nível de desempenho (economia, eficiência, eficácia) ou o nível de resultados (resultados obtidos versus esperados) (CASTRO, 2008; ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Tomando por base os conceitos apresentados, propõe-se para a SECIN o seguinte conceito analítico de auditoria operacional, o qual compreende a avaliação da legalidade, economia, eficiência, eficácia.

Auditoria operacional consiste no conjunto de procedimentos que têm por fim proporcionar uma avaliação independente, objetiva e sistemática, com vistas a identificar nos procedimentos operacionais das unidades administrativas, nos atos de gestão ou nos programas da Câmara dos Deputados, a extensão em que:

- as normas e os regulamentos estão sendo observados, e se os controles internos administrativos e contábeis existem e são confiáveis (nível de exigência mínima);
- os recursos financeiros, humanos e materiais são geridos com a devida observância aos princípios da eficácia, eficiência e economicidade; e
- no alcance das metas e objetivos estabelecidos para a administração e para os programas o administrador atenta para a devida observância aos princípios da eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos públicos.

Desse modo, a SECIN, ao realizar ações de controle baseada no conceito acima, poderá, por meio das recomendações de auditoria, contribuir com os gestores da Câmara dos Deputados, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos com razoável segurança da regular, econômica, eficiente e eficaz aplicação dos recursos públicos destinados à Casa Legislativa.

4.2 Aplicação do ciclo da auditoria operacional na SECIN

Na revisão de literatura apresentada no capítulo 3, identifica-se consenso de que as etapas a compor o ciclo da auditoria operacional devem ser: seleção do objeto, planejamento, execução e relatório. Tais etapas podem ser apresentadas nos manuais de maneira sistematizada/sequencial (TCU), ou dispersa (CGU).

Opta-se, neste relatório, por analisar a aplicação de cada etapa à SECIN utilizando a apresentação de modo sequencial, com vistas a delimitar, dentro do possível, cada etapa da auditoria operacional de maneira a fortalecer a concepção do ciclo de auditoria.

Para tanto, na elaboração de cada etapa foram selecionados os procedimentos identificados que mais se adequam à proposta inicial de roteiro para a realização da auditoria operacional na Câmara dos Deputados. As definições técnicas necessárias à realização dos

trabalhos de auditoria na SECIN serão apresentadas no roteiro proposto para a realização de auditorias operacionais no Apêndice.

Assim, nas etapas de seleção e planejamento procurou-se destacar os procedimentos utilizados tanto pelos órgãos de controle externo (TCU) quanto de controle interno, aplicáveis às auditorias operacionais da SECIN.

Já nas etapas seguintes, de execução, relatório e monitoramento, foi adotado, como linha principal de orientação para elaboração dos procedimentos, o Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2009a), com subsídio, também, nos conceitos e definições apresentados na revisão de literatura.

4.2.1 Seleção do objeto

Nessa fase, os procedimentos de seleção levantados na literatura são aplicáveis na SECIN, pois as auditorias devem seguir, conforme o artigo 6º da Resolução/CD 69/94 (BRASIL, 1994), o estabelecido no Plano Anual de Controle Interno (PACI), o qual considera em sua elaboração o planejamento estratégico, os recursos disponíveis e critérios de seleção.

Nesse sentido, o processo de seleção dos objetos de auditoria operacional que constarão no PACI da SECIN deverá considerar o planejamento estratégico, a capacidade operacional (recursos humanos, materiais e financeiros) e a elaboração de critérios de seleção.

Em consonância com o planejamento estratégico da SECIN e com a respectiva capacidade operacional, serão escolhidas as possíveis áreas a serem auditadas, por exemplo: programas orçamentários, programas de natureza administrativa, unidades administrativas (diretorias, departamentos ou secretarias), procedimentos operacionais ou atos de gestão.

Para a seleção das possíveis áreas de auditoria serão aplicados critérios que permitam a escolha de um objeto específico. Entre os critérios para seleção de auditorias operacionais, podem ser utilizados: o potencial de contribuir para o aprimoramento da gestão; o valor agregado (utilidade do resultado dos trabalhos, para a Mesa Diretora e Alta Administração da Casa, associada à quantidade de auditorias realizadas sobre o objeto); os riscos; a materialidade; a relevância; e a criticidade (fragilidades detectadas nos controles internos).

Ressalte-se que, além da seleção por meio de critérios, a escolha do objeto de auditoria operacional pode ser determinada por previsão legal, como é o caso da Auditoria da Gestão requisitada à SECIN na prestação de contas anual, conforme DN/TCU 94/08 (BRASIL, 2008b), ou quando solicitado pela Mesa Diretora ou por parlamentares nos termos da Resolução/CD 69/94.

Considerando os objetivos estratégicos da SECIN, nessa fase deverá ser dada ênfase àquele constante na perspectiva Papel Institucional, expresso nos seguintes termos: “Fiscalizar as ações de gestão observando critérios de risco”.

4.2.2 Planejamento da Auditoria

Nessa fase, a literatura utilizada tratou normalmente das auditorias realizadas por órgãos de controle externo, como o TCU, e de controle interno, como a CGU, nos quais os auditores não pertencem ao quadro do órgão objeto de auditoria (LIMA; CASTRO, 2003). Em adição, deve ser considerada a elevada dimensão do campo de atuação desses órgãos de controle, a qual faz com que a repetição de auditorias operacionais no mesmo objeto seja reduzida. Tais situações elevam os esforços necessários à compreensão do objeto de auditoria, seu contexto, assim como o diagnóstico de problemas no desempenho.

De modo diferente, a SECIN encontra-se inserida na estrutura da Câmara dos Deputados, o que, sem dúvida, facilita à equipe de auditoria obter informações, tanto em virtude da possibilidade de maior interação com os auditados, quanto em virtude da maior probabilidade de repetição de auditorias no objeto auditável.

Nesse sentido, são aplicáveis à auditoria operacional na SECIN as fases do planejamento levantadas na doutrina e nos manuais, quais sejam: levantamento preliminar e diagnóstico de problemas de desempenho; especificação do problema e questões de auditoria; definição dos critérios de auditoria, das técnicas de coletas de dados, dos resultados esperados, e do prazo para cumprimento dos trabalhos; e elaboração do plano de auditoria.

Desse modo, o levantamento preliminar e o diagnóstico de problemas de desempenho têm por objetivo:

- a) levantamento de informações relevantes necessárias para compreensão do objeto a ser auditado: compreensão da organização, das atribuições, da missão, das metas, dos objetivos estratégicos, das operações, das atividades e das peculiaridades do objeto selecionado. Assim, podem ser diagnosticados riscos e pontos existentes mais relevantes, bem como subsidiar na definição do objetivo e escopo da auditoria; e
- b) avaliação dos controles internos, administrativos e contábeis, e dos sistemas de informação (confiabilidade).

Nessa fase, a equipe de auditoria, dependendo da qualidade das informações obtidas, da necessidade de se verificá-las e aprofundá-las ou dos objetivos da auditoria, pode utilizar as técnicas de diagnóstico. Assim, se na unidade auditada não existirem informações estruturadas e atualizadas sobre os processos de trabalho e/ou produtos, devem-se utilizar as técnicas de mapeamento de processos ou de produtos (BRASIL, 2003a; BRASIL, 2003b). Se as informações forem insuficientes quanto à cadeia de supervisão e execução no objeto da auditoria, poderá ser utilizada a análise RECI, a qual:

[...] é uma ferramenta que ajuda a identificar quem é responsável pela atividades desenvolvidas, quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado, seja no âmbito limitado de um equipe de trabalho, seja em relação a um órgão, entidade ou programa. (BRASIL, 2001b, p.7)

Caso o objetivo da auditoria seja avaliar o desempenho operacional e inexistam indicadores, deve-se utilizar a técnica de mapeamento de produtos e indicadores de desempenho. Ainda, se for necessário identificar e priorizar os problemas quanto ao impacto e à possibilidade desses ocorrerem no objeto da auditoria, pode ser utilizada a análise SWOT (*Strengths* – forças, *Weaknesses* – fraquezas, *Opportunities* – oportunidades e *Threats* – ameaças) (BRASIL, 2003c).

Outra técnica que, dependendo do objetivo e do prazo de execução da auditoria, permitirá a identificação de boas práticas de gestão a serem implementadas na unidade auditada é o *benchmarking* (BRASIL, 2000). Saliente-se, que a equipe de auditoria, ou pelo menos um membro deve ter conhecimento sobre a aplicação dessas técnicas.

Desse modo, as técnicas de diagnóstico mencionadas serão ferramentas úteis tanto para os auditores quanto para os auditados, pois subsidiarão a definição do objetivo da auditoria e proporcionarão uma análise estruturada sobre as atividades da unidade administrativa.

O método estruturado de definição de objetivos mediante a elaboração do problema de auditoria (o que se quer investigar), seguido pela determinação do escopo (foco, dimensão e limites) por meio da elaboração de questões de auditoria (perguntas derivadas do que se quer investigar) será de grande utilidade para a realização dos trabalhos de auditoria da SECIN.

Saliente-se, que, considerando o nível de exigência mínima, o qual visa verificar a conformidade e a legalidade, deverão ser elaboradas questões que abordem a conformidade e a legalidade (questões normativas). As demais questões serão formuladas de acordo com os objetivos pretendidos para a auditoria.

Tal utilidade explica-se pelo encadeamento lógico que o método imprime na determinação do elemento central (problema) e do enfoque que será dado (questões), de maneira a orientar as fases subsequentes do planejamento.

Acerca das técnicas de coleta de dados a serem escolhidas, deve-se considerar, por um lado, o tipo de informação necessária para responder as questões de auditoria, com base nos critérios estabelecidos e nos prazos para a realização do trabalho. Por outro lado, devem-se analisar as vantagens e as limitações do método escolhido. Por exemplo, sendo necessário que a equipe de auditoria da SECIN obtenha informações do gestor auditado e considerando as dimensões da Câmara dos Deputados e a possibilidade de se encontrá-lo pessoalmente, a técnica de entrevista será mais eficiente e de fácil aplicação que a técnica de questionário.

Durante essa etapa, deve ser preenchida a matriz de planejamento que “é uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre a metodologia e auxiliando na condução dos trabalhos de campo” (BRASIL, 2009a, p. 21). Com vistas a assegurar a qualidade do planejamento, o preenchimento da matriz deve ser integrado à execução dos trabalhos da equipe.

Para alcançar os efeitos esperados (ver seção 3.2.2), a matriz de planejamento deverá ser validada em dois momentos:

- a) no primeiro, mediante painel de referência que contará com a participação do corpo técnico da SECIN e, se necessário, de especialistas sobre o tema a ser abordado; e
- b) no segundo, após as correções sugeridas no painel, por meio de apresentação ao responsável pelo objeto de auditoria.

Por fim, completadas as fases anteriores, deverá ser elaborado o Projeto de Auditoria a ser apresentado pela equipe de auditoria da SECIN, para discussão e validação pelo Diretor de Coordenação de Auditoria, pelo Secretário de Controle Interno e, em seguida, pelo responsável da área objeto de auditoria. O Projeto consiste em documento que conterá: o objetivo, o escopo (problema, questões de auditoria, critérios de auditoria), a metodologia (técnicas de coleta de dados), os resultados esperados com a ação, e o prazo para realização da auditoria.

4.2.3 Execução

Nessa etapa, considerando a revisão da literatura, a equipe de auditoria da SECIN passará à execução do Plano de Auditoria proposto e aprovado. Inicialmente, serão realizados os trabalhos de campo com vistas a obter os dados e a informações requeridas quando da definição do Plano.

A coleta de dados será realizada conforme estabelecido no Projeto, considerando que as técnicas a serem utilizadas deverão ser aquelas com a melhor relação custo/benefício para a realização dos trabalhos de auditoria. Nesse sentido, devem ser avaliados a extensão e profundidade do objetivo da auditoria, o prazo para execução e o custo para obtenção dos dados.

Caso dentre os objetivos da auditoria esteja o de generalizar as conclusões obtidas para o universo da pesquisa, será necessário utilizar tratamento estatístico para a seleção da amostra, a fim de que a extrapolação seja possível. Para serem utilizados na auditoria, os dados coletados nos trabalhos de campo deverão ser organizados, separados e analisados (BRASIL, 2009a).

Nessa fase, os dados e as informações coletados pela equipe de auditoria servirão de base para que se compare a situação fática identificada na unidade administrativa, nos procedimentos operacionais, nos programas e ações, nos atos dos gestores da Câmara dos Deputados, com os critérios de auditoria estabelecidos no planejamento, permitindo, assim, que se avaliem o desempenho e os resultados do objeto auditado.

As informações levantadas que apresentem diferenças ao serem comparadas com o critério de auditoria são denominadas evidências, as quais apoiarão os achados da auditoria. Para sustentar a avaliação da equipe de auditoria, as evidências deverão possuir os atributos apresentados na seção 3.2.2.

Para as ações de controle da SECIN, achados de auditoria consistem num conjunto de evidências específicas, coletadas pela equipe de auditores, que se referem a um mesmo critério, os quais, por apresentarem discrepância com os padrões de desempenho adotados, indicam divergências entre o propósito (missão, objetivo, metas e resultados) e a efetiva atuação do auditado.

Nesse sentido, o achado de auditoria contém os seguintes elementos: critério (o que deveria ser), condição efetiva (o que é), causa (por que ocorre o desvio em relação aos critérios) e efeito (consequências – decorrências lógicas e razoáveis). Assim, até agora, já foram identificados dois elementos que compõem o achado, quais sejam: os critérios de auditoria estabelecidos (o que deveria ser) e os dados e informações levantados (condição efetiva).

Na sequência dos elementos do achado, a equipe de auditoria deverá proceder à determinação das causas e dos efeitos dos achados de auditoria. A correta identificação das causas servirá de base para as recomendações. Já as consequências identificadas corroboram a necessidade da ação corretiva e permitem estimar os benefícios da implementação das recomendações.

Após devidamente identificados os elementos que constituem o achado, a equipe deve desenvolver a análise do achado e as recomendações que se destinam a agir sobre a origem, a causa do achado. Cabe destacar que as recomendações devem apontar o que deve ser aperfeiçoado, e não o modo como deve agir o gestor para o aperfeiçoamento.

Considerando a definição sugerida para a auditoria operacional, as recomendações elaboradas poderão ser destinadas:

- ao atendimento às normas e regulamentos;
- ao aprimoramento do desempenho administrativo, operacional ou da gestão; e
- ao aprimoramento da atuação do auditado quanto à eficiência, eficácia e efetividade.

No desenvolvimento dessa fase deverá ser preenchida a matriz de achados que conterà os elementos constantes na sequência acima. A matriz auxiliará na compreensão, pela equipe e pelo Diretor de Coordenação de Auditoria, dos achados de auditoria e seus elementos

constitutivo, assim como na elaboração do relatório. Essa ferramenta de controle deverá ser validada nos mesmos moldes da matriz de planejamento (ver seção 4.2.3).

4.2.4 Relatório

O relatório é instrumento pelo qual a equipe de auditoria e a SECIN comunicam os resultados do trabalho de auditoria. Desse modo, por meio das recomendações de auditoria, o relatório deve fornecer informações úteis à Mesa Diretora e à Alta Administração da Câmara dos Deputados que subsidiem as iniciativas de correção das causas dos achados relatados, assim como orientar a tomada de decisões do gestor no sentido de aprimorar a economia, a eficiência e a eficácia em suas ações (BRASIL, 2001a).

Considerando a estrutura a ser adotada e a quantidade de informações levantadas, a elaboração do relatório deve ter início concomitante ao princípio dos trabalhos de auditoria. Em adição, a redação deve ser compartilhada pelos membros da equipe de maneira que se estimule o debate em cada etapa da auditoria, observando-se, nessa fase, a estrutura e os atributos do relatório tratados na seção 3.2.4

4.2.5 Acompanhamento

A atividade de acompanhamento consiste na realização da última etapa do ciclo de auditoria da SECIN. Nesse sentido, esta atividade permitirá, por um lado, acompanhar o efetivo cumprimento das recomendações. Por outro lado, permitirá avaliar se estas incidiram sobre as causas do achado. Dessa maneira, consegue-se avaliar tanto a aderência do auditado às recomendações, quanto à qualidade dos trabalhos de auditoria realizados e o alcance dos objetivos propostos.

A proposta de ferramenta para o acompanhamento é a elaboração do Plano de Ação. Nesse documento o gestor responsável pela unidade, ou programa auditado, estabelece os responsáveis, as atividades e os prazos para o cumprimento das recomendações. Essa proposta é válida para a SECIN na medida em que adequa o devido atendimento às recomendações à capacidade e prazos do auditado.

4.3 Controle de qualidade

O controle de qualidade consiste num conjunto de procedimentos, concomitantes, prévios ou posteriores, com vistas a assegurar, com razoável segurança, que as auditorias operacionais realizadas pela SECIN atinjam os objetivos esperados com os níveis de qualidade e conformidade estabelecidos.

Durante o ciclo de auditoria, que teve sua aplicação discutida neste capítulo, são identificados procedimentos de controle concomitantes que se destinam a garantir a qualidade do planejamento e da execução dos trabalhos, quais sejam:

- a) matrizes de planejamento e de achados;
- b) plano de auditoria, com respectivo cronograma de realização dos trabalhos; e
- c) painéis de conferência e comentários do gestor.

Como exemplo de controles prévios a serem realizados pela SECIN, apresenta-se a elaboração de manuais, roteiros e procedimentos a serem utilizados na realização de auditorias operacionais.

O controle de qualidade posterior à conclusão da auditoria consiste naquele realizado por meio de avaliações internas e externas, podendo abranger tanto os papéis de trabalho, quanto os relatórios elaborados. Para esse controle poderão ser utilizadas listas de verificação (*checklists*) elaboradas com base nas normas, regulamentos e procedimentos estabelecidos pela SECIN.

Cabe destacar, que a garantia do controle de qualidade das atividades de controle, além de ser objetivo estratégico da SECIN, também foi objeto do Acórdão/TCU 1074/2009 – Plenário, o qual recomendou à Câmara dos Deputados que desenvolva programa destinado ao monitoramento da qualidade dos trabalhos da auditoria interna (BRASIL, 2009c).

Para atingir os objetivos esperados, o controle de qualidade da auditoria, não pode ser tratado como um fato ou circunstância isolado, devendo, portanto, constituir num conjunto de ações interligadas e inerentes à maneira pela qual a SECIN realiza suas atividades de controle (INTOSAI, 2007).

4.4 Áreas de aplicação da auditoria operacional na SECIN

Inicialmente, quanto às ações da SECIN, cabe relacionar aquelas que envolvem, além da verificação da legalidade, a avaliação dos resultados e do desempenho quanto à economia, eficiência e eficácia.

Quadro 2: Áreas de atuação da SECIN

ÁREAS	BASE LEGAL
Verificação e avaliação dos resultados obtidos pelos gestores, no âmbito da Câmara dos Deputados	Art. 2º da Resolução/CD 69/94
Verificação e avaliação do cumprimento dos programas de trabalho e ações previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e no Orçamento Geral da União para a Câmara dos Deputados	Inciso I do art. 3º da Resolução/CD 69/94
Comprovação da legalidade e avaliação quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional das unidades da Casa	Inciso II do art. 3º da Resolução/CD 69/94
Exame dos processos relacionados com licitações ou suas dispensas e inexigibilidades, e contratos celebrados pela Câmara dos Deputados	Inciso III do art. 3º da Resolução/CD 69/94 e DN/TCU 94/08
Avaliação da eficiência e eficácia dos controles internos sobre atos que impliquem despesas ou obrigações para a Câmara dos Deputados, propondo, quando for o caso, o aprimoramento dos mesmos	Inciso V do art. 3º da Resolução/CD 69/94
Verificação da adequabilidade dos sistemas contábil, administrativo, financeiro, patrimonial e operacional das unidades da Casa	Inciso XII do art. 3º da Resolução/CD 69/94
Análise e avaliação da prestação de contas e da tomada de contas anual. Em especial, quanto ao Relatório de Gestão Fiscal: a) avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, em especial quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas (físicas e financeiras) planejados e/ou pactuados, apontando as causas que prejudicaram o desempenho da ação administrativa e as providências adotadas; e b) avaliação sobre a qualidade e confiabilidade dos indicadores utilizados para avaliar o desempenho da gestão, bem como dos controles internos implementados pelos gestores para evitar ou minimizar os riscos inerentes à execução orçamentária, financeira, operacional e patrimonial	Incisos V, X e XI do art. 3º da Resolução/CD 69/94 e DN/TCU 94/08
Realização de auditorias em programas especiais, de natureza administrativa	Inciso XIV do art. 3º da Resolução/CD 69/94

Fonte: Resolução/CD 69/94 e DN/TCU 94/08.

Considerando o Quadro 2, na Câmara dos Deputados poderão ser realizadas auditorias operacionais tanto com foco no desempenho quanto no resultado. Assim, ações de controle destinadas a avaliar o desempenho quanto à economia, eficiência e eficácia podem abordar, a depender do objetivo, as seguintes perspectivas de análise (ROCHA; QUINTIERE, 2009):

- a) desempenho estratégico: com foco em analisar e avaliar o planejamento estratégico adotado pela unidade administrativa auditada para atingir sua missão institucional, verificando se a missão está sendo cumprida.
- b) desempenho organizacional: trata de analisar e avaliar, entre outros, a estrutura da unidade administrativa, os controles internos administrativos, e a utilização dos recursos humanos, materiais e financeiros a fim de verificar a adequabilidade destes aos objetivos estratégicos e operacionais da unidade auditada.
- c) desempenho operacional: com foco em analisar e avaliar os procedimentos e rotinas de trabalho da unidade auditada quanto: ao atendimento às normas; a adequação das aquisições (quantidade, prazos e preço) às necessidades operacionais da unidade; à guarda e manutenção de materiais e do patrimônio e outros.

A auditoria operacional com foco nos resultados obtidos pela atuação dos gestores na execução de programas ou projetos desenvolvidos e executados na Câmara dos Deputados processa-se por meio da avaliação quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas (físicas e financeiras) planejados e/ou pactuados, assim como a avaliação sobre a qualidade e confiabilidade dos indicadores utilizados para avaliar o desempenho da gestão.

No Apêndice são detalhados dois exemplos para aplicação de auditoria operacional na Câmara dos Deputados.

Diante do exposto, verifica-se quão amplo é o campo para realização da auditoria operacional na Câmara dos Deputados. Assim, visando à qualidade e ao alcance dos objetivos na realização dos trabalhos dessa modalidade de controle, devem ser aplicados o sequenciamento proposto pelo ciclo de auditoria e os procedimentos e técnicas identificadas, que permitem estabelecer um caminho lógico para a atuação de todo o corpo técnico da SECIN responsável pela execução da ação de controle.

5 Conclusão

O presente trabalho teve por objetivo avaliar a auditoria operacional quanto à possibilidade de aplicação pela SECIN, no exercício de sua competência regimental. Dessa maneira, motivado pela situação problema identificada, qual seja, a inexistência de conceito e de procedimentos para realização dessa modalidade, foram analisados o ambiente de controle, com a

respectiva inserção da SECIN, a auditoria operacional e, por fim, a possibilidade de sua aplicação na Câmara dos Deputados.

De início, com o processo de transição da administração pública burocrática brasileira para a administração gerencial, ampliou-se o enfoque das atividades dos órgãos governamentais de controle, que passaram a avaliar o desempenho da atuação do gestor público quanto à economia, à eficiência e à eficácia, por meio da auditoria operacional, além de examinar aspectos relativos à conformidade.

Para tanto, a Constituição Federal atribui competências aos órgãos de controle interno e externo a realização de fiscalizações com foco no desempenho dos gastos públicos. Diante dessa atribuição, os órgãos devem possuir instrumental de trabalho adequado para assegurar a qualidade e o cumprimento dos objetivos propostos para a auditoria operacional.

Os conceitos para auditoria operacional adotados pelos órgãos de controle adaptam-se às suas necessidades, mantendo em comum a avaliação do desempenho quanto à economicidade, eficiência e eficácia. Essa situação também foi verificada na literatura.

Acerca das etapas do ciclo de auditoria operacional e do respectivo controle da qualidade foi constatada uma linha comum quanto às definições utilizadas pelos órgãos de controle e na literatura. Destaque-se que o TCU adota uma abordagem mais estruturada sobre esse tema, apresentando as etapas de seleção do objeto, planejamento, execução, elaboração de relatório e acompanhamento de recomendações dentro de um encadeamento lógico.

Assim cotejando os conceitos pesquisados para a auditoria operacional, as dimensões, o ciclo de auditoria e suas etapas, o controle de qualidade das auditorias, com a situação problema, as competências e os objetivos estratégicos da SECIN, conclui-se:

- a) pela necessidade de elaboração de um conceito para auditoria operacional, apresentado na seção 4.1, a ser utilizado pela SECIN no cumprimento de sua competência;
- b) pela viabilidade da aplicação do ciclo de auditoria operacional, respectivas técnicas e ferramentas nas ações de controle da SECIN; e
- c) pela necessidade da elaboração de manuais, procedimentos e roteiros de auditoria operacional adequados a subsidiar a atuação da SECIN.

Diante do exposto, espera-se contribuir para o aperfeiçoamento dos trabalhos da SECIN por meio da apresentação de um roteiro de auditoria operacional (Apêndice) que oriente os principais pontos a serem observados em cada etapa da auditoria. Por um lado, proporcionando a elevação da qualidade dos trabalhos de auditoria, por meio do sequenciamento lógico das etapas e da adoção técnicas e procedimentos de auditoria apresentados no roteiro, o que permitirá uma razoável segurança que os objetivos da ação de controle sejam alcançados. Por outro lado, auxiliando no cumprimento da missão institucional desta Secretaria, mediante o alcance dos objetivos esperados na realização das auditorias operacionais.

Referências

- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05 out. 2009.
- BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Resolução 69, de 1994. Dispõe sobre a Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados e dá outras providências. Brasília, 1994. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 07 out. 2009.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de Auditoria: Benchmarking*. Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Instrução Normativa 01, de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 2001a. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 05 out. 2009.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de Auditoria: Análise RECI*. Brasília, DF, 2001b. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Roteiro para Monitoramento de Auditorias de Natureza Operacional*. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de Auditoria: Mapa de Processos*. Brasília, DF, 2003a. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnicas de Auditoria: Análise SWOT e Verificação de Risco*. Brasília, DF, 2003c. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos*. Brasília, DF, 2003b. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.
- BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Plano Estratégico da Secretaria de Controle Interno: 2008-2011. Brasília, 2008a. Disponível em: <<https://extranet2.camara.gov.br/servidor/gestaoestrategica/setoriais/secin>>. Acesso em: 15 out. 2009.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa 94/98. Define, para 2009, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar processos de contas relativas ao

- exercício de 2008, especificando a forma, os prazos e os conteúdos dos demonstrativos que os comporão, nos termos dos artigos 4º, 6º, 13 e 14 da Instrução Normativa TCU 57, de 2008. Brasília, 2008b. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2009.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão 1074/2009 – Plenário. Dispõe sobre o relatório de levantamento das estruturas de governança dos Órgãos e Unidades de Controle Interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Brasília, 2009b. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 31 out. 2009.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Operacional*. Brasília, DF, 2009a. Não publicado.
- BRASÍLIA. Tribunal de Contas do Distrito Federal. *Manual de Auditoria Integrada*. Brasília, DF, 2001. Disponível em: <<http://www.tc.df.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2009.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Burocracia pública e reforma gerencial. *Revista do Serviço Público*, edição especial (1937-2007), p. 29-49, 2007. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em: 11 out. 2009.
- CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade: AUDITORIA E PERÍCIA*. 3ª ed. Brasília: CFC, 2008.
- GOMES, Marcelo B. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores. *Revista do Serviço Público*, n. 2, p. 36-78, abr./jun. 2002.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. *Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional*. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. (Série Traduções, n. 10). Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: 06 out. 2009.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. *Diretrizes para Normas de Controle Interno do Setor Público*. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. (Série Traduções, n. 13). Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: 06 out. 2009.
- LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de Castro. *Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2003;
- PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO; Marcus Vinícius Veras. *Manual de Auditoria Governamental*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- REZENDE, José Francisco. *Balanced Scorecard e a gestão de Capital Intelectual: Alcançando a performance balanceada na Economia do Conhecimento*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campos, 2003.
- ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. *Auditoria Governamental: Uma Abordagem Metodológica da Auditoria de Gestão*. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 22^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

Autoria

Gilson Silva Filho é analista legislativo, atribuição técnica legislativa, da Câmara dos Deputados desde janeiro de 2002, lotado na Secretaria de Controle Interno a partir de julho de 2005. Engenheiro Agrônomo pela Universidade de Brasília e Bacharel em Direito pelo Instituto de Ensino Superior de Brasília (IESB).

Endereço postal: Câmara dos Deputados, Anexo I, sala 2204, Palácio do Congresso Nacional, CEP 70.160-900.

Endereço eletrônico: gilson.filho@camara.gov.br

Apêndice - Roteiro de auditoria operacional

1 Apresentação

O Plano Estratégico da Secretaria de Controle Interno - SECIN da Câmara dos Deputados relativo ao período de 2008 a 2011 estabelece uma série de objetivos relacionados diretamente com as ações de controle (BRASIL, 2008a):

- a) Fiscalizar as ações de gestão observando critérios de risco;
- b) Agir com foco na origem dos achados de auditoria;
- c) Acompanhar efetivamente as recomendações expedidas; e
- d) Desenvolver o processo de planejamento de auditoria.

Nesse sentido, a auditoria operacional consiste em uma das modalidades de ação de controle que devem ser utilizadas para que a SECIN exerça plenamente suas atribuições, assim como atinja os objetivos estratégicos estabelecidos. No entanto, a SECIN ainda não dispõe de ferramentas que instrumentalizem a realização da auditoria operacional como, por exemplo, roteiro ou manual de auditoria.

Desse modo, esta proposta de roteiro de auditoria operacional visa orientar as equipes responsáveis pelas auditorias operacionais sobre quais as etapas a serem seguidas, assim como os principais procedimentos e técnicas a serem utilizados na realização dos trabalhos, contribuindo para a elevação da qualidade dos trabalhos da SECIN.

As etapas, técnicas e procedimentos sugeridos no roteiro foram levantados com base nos manuais dos órgãos de controle externo, Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Distrito Federal, e de controle interno, Controladoria Geral da União.

Assim, as orientações contidas no roteiro não devem ser tomadas como algo definitivo, pois, por ser pioneiro, será necessário promover futuras discussões no sentido de adaptá-lo cada vez mais à realidade da SECIN, mantendo-o atualizado e compatível com as melhores práticas. Para isso, é importante que os usuários do documento apresentem sugestões com base em suas experiências.

2 Introdução

Auditoria operacional consiste no conjunto de procedimentos que têm por fim proporcionar uma avaliação independente, objetiva e sistemática, com vistas a identificar nos procedimentos operacionais das unidades administrativas, nos atos de gestão ou nos programas da Câmara dos Deputados, a extensão em que:

- as normas e os regulamentos estão sendo observados, e se os controles internos administrativos e contábeis existem e são confiáveis (nível de exigência mínima);
- os recursos financeiros, humanos e materiais são geridos com a devida observância aos princípios da eficácia, eficiência e economicidade; e
- no alcance das metas e objetivos estabelecidos para a administração e para os programas o administrador atenta para a devida observância aos princípios da eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos públicos.

O ciclo de realização da auditoria operacional envolve as etapas de seleção, planejamento, execução, relatório e acompanhamento. Nesse sentido, o presente documento é composto:

- a) pelos passos a serem percorridos nos trabalhos de auditoria operacional;
- b) pelas atividades referentes ao controle de qualidade da auditoria; e
- c) pelos principais conceitos envolvidos.

Visa-se, com este roteiro, garantir aos membros da equipe de auditoria e aos supervisores (Diretores de Coordenação e Secretário de Controle Interno) razoável segurança de que os objetivos e a qualidade esperada dos trabalhos sejam alcançados.

2.1 Premissas da elaboração do roteiro

- a) as etapas constantes no roteiro compreendem aquelas presentes no Ciclo de Auditoria (BRASIL, 2009a);
- b) a proposta é uma visão geral das etapas sequenciadas logicamente, assim, para cada uma, é possível a expansão visando um melhor detalhamento, conforme as necessidades da SECIN;

- c) as etapas não são estanques, a marcação dos limites visa sedimentar a importância do encadeamento lógico na execução dos trabalhos de auditoria, pois algumas atividades serão realizadas de maneira concomitante como, por exemplo, o preenchimento das matrizes e a redação do relatório, assim como poderão ser necessárias revisões de etapas a fim de manter-se o foco no objetivo estabelecido para a auditoria; e
- d) os conceitos técnicos apresentados pretendem servir de orientação sobre os assuntos tratados no roteiro. Não há, portanto, pretensão de esgotá-los, pois, à medida que for necessário, a SECIN deverá formar grupos de trabalho para a elaboração e atualização de roteiros e orientações técnicas.

3 Etapas da auditoria operacional na SECIN

3.1 Selecionar o objeto

Na elaboração do Plano Anual de Controle Interno da SECIN, deverão ser realizar os seguintes passos:

- 1º analisar com base nas prioridades estratégicas da SECIN, a capacidade operacional e os recursos (humanos, materiais e financeiros) disponíveis, quais áreas (unidades administrativas, programas e ações, procedimentos administrativos e atos de gestão) serão objeto de auditoria operacional (ver item 7);
- 2º selecionar dentro da área (s) escolhida (s), por meio da utilização de critérios (ver item 6.2), quais serão os objetos de auditoria; e
- 3º definir as Coordenações de Auditoria responsáveis pela realização da auditoria no objeto selecionado.

O produto final dessa etapa será a inclusão no PACI dos objetos de auditoria operacional.

3.2 Planejar a auditoria

No planejamento da auditoria deverão ser observados os seguintes passos:

- 1º definir a equipe de auditoria;

- 2° apresentar a equipe ao responsável pelo objeto da auditoria;
- 3° realizar o levantamento preliminar com vistas a compreender e diagnosticar problemas de desempenho do objeto de auditoria, com os seguintes objetivos:
 - a. analisar e registrar as informações obtidas quanto às normas, à organização, aos recursos humanos e tecnológicos, às atribuições, à missão, às metas, aos objetivos estratégicos;
 - b. identificar e mapear os principais processos e produtos do objeto de auditoria (ver item 6.8.1); e
 - c. identificar e avaliar os controles internos administrativos e os sistemas de informação.

Nessa fase serão utilizadas as fontes de informação (ver item 6.3), as técnicas de coleta de dados (ver item 6.8.2) e as de diagnóstico (ver item 6.8.1), conforme a amplitude e a profundidade da análise necessária ao conhecimento do objeto de auditoria;

- 4° determinar o objetivo e o escopo:
 - a. definir o objetivo da auditoria, mediante especificação do problema de auditoria (ver item 6.4) estabelecendo o que se quer investigar, com base no diagnóstico realizado. Para isso, a equipe deve utilizar os conhecimentos adquiridos no levantamento preliminar, assim como a experiência dos integrantes; e
 - b. definir o escopo (foco, dimensão e limites) por meio da elaboração das questões de auditoria (ver item 6.5), as quais subdividirão o problema de auditoria. Desse modo, cada questão representa uma perspectiva de análise com foco, dimensão e limites específicos, e o conjunto delas determinarão o escopo da auditoria. As questões deverão abordar aspectos relativos à conformidade e ao desempenho;
- 5° definir os critérios de auditoria (ver item 6.7): estabelecer parâmetros para a atuação do objeto a ser auditado. Os critérios deverão conter aspectos relativos à conformidade e ao desempenho (economia, eficiência e eficácia);
- 6° preencher a matriz de planejamento (ver item 6.6):
 - a. validar a matriz mediante painel de referência (ver item 5);
 - b. revisar a matriz com base nas considerações levantadas no painel de referência;
 - c. validar a matriz com o responsável pelo órgão auditado; e

- d. revisar a matriz com base nas considerações do órgão auditado;
- 7º definir as técnicas de coleta de dados:
- a. determinar quais técnicas de coletas de dados serão utilizadas para levantar as informações capazes de responder as questões de auditoria, de acordo com os critérios definidos pela equipe; e
 - b. preparar os procedimentos referentes às técnicas de coleta de dados que serão aplicados na fase de execução;
- 8º definir os prazos para realização da auditoria: considerando o prazo previsto para execução da auditoria no PACI e as etapas anteriores, elaborar cronograma para realização dos trabalhos;
- 9º preencher o Plano de Auditoria: o plano terá a forma de relatório contendo as etapas 1 a 8, devidamente discriminadas; e
- 10º validar o Plano de Auditoria com o Diretor da Coordenação de Auditoria.

3.3 Executar a auditoria

Nessa fase são realizados os trabalho de campo.

- 1º apresentar os objetivos e critérios dos trabalhos de auditoria ao responsável pelo objeto auditado;
- 2º coletar dados e informações:
- a. aplicar os procedimentos destinados à coleta de dados e informações;
 - b. analisar os dados e as informações coletadas, selecionando os que são hábeis a responder as questões de auditoria propostas e a ser comparados com os critérios (parâmetros) de conformidade e de desempenho; e
 - c. analisar os dados e informações coletadas;
- 3º identificar evidências (ver item 6.9):
- a. comparar dados e informações selecionadas com os critérios de auditoria;
 - b. selecionar as evidências, que são dados e informações discrepantes dos critérios estabelecidos, com vistas a desenvolver os achados de auditoria; e
 - c. solicitar esclarecimentos ao gestor acerca das discrepâncias constatadas;

- 4º desenvolver os achados de auditoria (ver item 6.10):
 - a. identificar as causas, explicitando por que ocorre o desvio ou discrepância em relação aos critérios de auditoria;
 - b. identificar os efeitos, explicitando as decorrências lógicas e razoáveis do desvio;
 - e
 - c. analisar o achado, contextualizando a situação encontrada com os critérios, causas e efeitos;
- 5º desenvolver as recomendações de auditoria por meio da elaboração de recomendações focalizadas na causa do achado de auditoria, indicando o que deve ser aperfeiçoado – e não o modo de ação – para o atendimento à normas e regulamentos e aprimoramento quanto à economicidade, à eficiência e a eficácia, no desempenho administrativo, operacional e da gestão;
- 6º identificar possíveis benefícios em termos de economias, eliminação de desperdícios, redução do tempo de atendimento, aperfeiçoamento do planejamento, aprimoramento dos sistemas de informação, aumento da transparência e outros; e
- 7º Preencher a matriz de achados:
 - a. validar a matriz mediante painel de referência;
 - b. revisar a matriz com base nas considerações levantadas no painel;
 - c. validar a matriz com o responsável pelo órgão gestor; e
 - d. analisar as explicações apresentadas pelo gestor e revisar a matriz, se necessário.

3.4 Elaborar o relatório

Terminada a execução da auditoria, a comunicação do resultado dos trabalhos é realizada por meio do relatório de auditoria. Devem-se utilizar as matrizes de planejamento e de achados como instrumentos auxiliares, pois nelas estão revisados os elementos do planejamento e as evidências, os achados, as recomendações, o possível benefício e os objetivos estabelecidos para a auditoria.

Cabe ressaltar que a redação do relatório deve ser concomitante ao desenvolvimento da auditoria.

1º redigir relatório (ver itens 6.12 e 6.15) abordando o seguinte conteúdo:

- a. objetivos e escopo;
- b. procedimentos de auditoria aplicados e respectiva extensão;
- c. achado de auditoria:
 - i. critérios adotados;
 - ii. evidências;
 - iii. causas e consequências;
 - iv. explicações do auditado;
 - v. análise do achado; e
 - vi. recomendações;
- d. conclusão;

2º discutir o relatório com o responsável pelo objeto da auditoria; e

3º submeter relatório ao Diretor de Coordenação de Auditoria.

3.5 Acompanhar as recomendações

1º elaborar Plano de Ação: o gestor responsável deve elaborar documento no qual ficam estabelecidas as atividades que serão realizadas para atender as recomendações, quem as realizará e o prazo de realização;

2º acompanhar a execução do Plano de Ação (ver item 6.14): a equipe, ou pelo menos um membro que participou dos trabalhos de auditoria, deverá acompanhar o proposto no Plano de Ação, verificando:

- a. o grau de atendimento às recomendações;
- b. se elas abordaram a causa do achado; e
- c. as dificuldades do gestor em atendê-las.

4 Orientações sobre o papel dos supervisores e executores da auditoria

4.1 Equipe:

- a) visando compreender o objeto da auditoria e formar um entendimento comum acerca do trabalho, é necessário que todos os membros da equipe participem do desenvolvimento e partilhem as informações coletadas. Para tanto, a equipe deve realizar reuniões periódicas com esse objetivo (BRASIL, 2009a);
- b) os membros da equipe devem estabelecer e manter bom relacionamento com os gestores e servidores da unidade auditada, a fim de ampliar as possibilidades de sucesso no cumprimento dos objetivos da auditoria (BRASIL, 2009a);
- c) a equipe deve manter o foco na coleta de evidências destinadas a responder as questões de auditoria, com base nos critérios estabelecidos. Deve-se cuidar para não coletar informações irrelevantes para a realização da auditoria;
- d) sempre que necessário, a fim de se evitar qualquer controvérsia sobre as evidências, a equipe deverá obter a validação do auditado; e
- e) a equipe deve documentar nos papéis de trabalho de maneira adequada as evidências de auditoria, assim como os documentos obtidos e gerados no planejamento, na execução e na elaboração do relatório.

4.2 Coordenador de equipe:

- a) deve garantir que o planejamento esteja de acordo com o estabelecido no roteiro correto e que tanto os membros da equipe quanto os gestores estejam inteirados do planejado (BRASIL, 2009a).
- b) deve informar ao Diretor de Coordenação de Auditoria, conforme o planejado, a situação da auditoria, limitações e, se for o caso, a necessidade de readequação do cronograma (BRASIL, 2009a).

4.3 Diretor de Coordenação de Auditoria

- a) deve realizar o contato inicial com o gestor, por meio da reunião de apresentação, na qual serão apresentados os objetivos do trabalho e a equipe de auditoria para o gestor e assessores da área a ser auditada.
- b) supervisionar a execução dos trabalhos da equipe de auditoria de acordo com o estabelecido no Plano de Auditoria.

5 Controle de qualidade

O controle de qualidade na realização das auditorias operacionais será o resultado da efetiva utilização de um conjunto de procedimentos integrados à realização dos trabalhos de auditoria, os quais, no caso específico desse roteiro, são:

- a) observância à sequência de etapas e respectivas fases;
- b) elaboração das matrizes de planejamento e de achados e respectivas validações;
- c) elaboração do plano do plano de auditoria; e
- d) atividade de supervisão concomitante à realização dos trabalhos.

6 Definições técnicas

6.1 Conceitos de economia, eficiência e eficácia

Os conceitos de economia, eficiência e eficácia utilizados para dimensionar o desempenho nas auditorias operacionais da Câmara dos Deputados são (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a; BRASIL, 2001a; ROCHA; QUINTIERE, 2009; PETER; MACHADO, 2009):

a) economia: consiste na atividade dos gestores da Câmara dos Deputados direcionada à redução dos custos de aquisição e/ou alocação de recursos humanos, financeiros ou materiais.

Nesse sentido, a auditoria operacional, com foco na economia, incidirá, por exemplo, sobre os procedimentos e rotinas administrativos da Câmara dos Deputados avaliando se:

- as aquisições de materiais de consumo e de bens patrimoniais e as contratações de serviços e mão-de-obra terceirizados foram realizadas dentro de um nível aceitável de custos e se os quantitativos atenderam às necessidades operacionais da Casa; e
- a guarda de materiais e a administração e manutenção do patrimônio da Casa são conduzidas mantendo os custos em níveis razoáveis.

b) eficiência: consiste na otimização no uso dos recursos humanos, financeiros e materiais nos procedimentos, operações e atos de gestão que se destinem ao cumprimento das atribuições, objetivos e metas das unidades administrativas e programas da Câmara dos Deputados, com vistas a aproveitá-los ao máximo.

Assim, pode-se avaliar, por exemplo, se na Câmara dos Deputados:

- são utilizados de modo eficiente os recursos humanos, financeiros, materiais, tecnológicos e outros postos à sua disposição;
- os programas, órgãos e atividades são geridos, regulados, organizados, supervisionados e avaliados com eficiência;
- as atividades de suas unidades administrativas são coerentes com os objetivos e requisitos estipulados;

c) eficácia: consiste na capacidade de alcance dos objetivos e das metas fixados no planejamento estratégico geral, ou setorial, e dos programas da Câmara dos Deputados.

Na auditoria operacional com foco na eficácia, pode-se avaliar, por exemplo, se na Câmara dos Deputados:

- as metas e os objetivos dos programas e ações e das unidades administrativas são cumpridos;
- os programas e ações são concebidos e elaborados eficazmente, e se são claros e coerentes;
- a estrutura organizacional, o processo de tomada de decisões e o sistema de gestão para a execução do programa são eficazes;
- são identificados fatores que inibam um rendimento satisfatório ou o cumprimento das metas e dos objetivos; e
- há adequação do sistema empregado para medir, supervisionar e informar a eficácia dos programas e das unidades administrativas;

6.2 Critérios de seleção do objeto de auditoria

Após o processo de escolha estratégica da área que será auditada (programas e ações, unidades administrativas, procedimentos operacionais ou outros), a próxima etapa será a seleção do objeto a ser auditado. Para tanto, é necessário o auxílio de critérios para a seleção a ser realizada pela SECIN, dentre os quais destacam-se os seguintes:

6.2.1 Agregação de valor: entendido como a capacidade de produção de novos conhecimentos e perspectivas sobre o objeto a ser auditado, visando ao aprimoramento da gestão dos programas, das ações e da organização da entidade auditada. Nesse sentido, maiores as perspectivas de utilidade da auditoria para os gestores são identificadas quando ocorrer, entre outras situações: (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005):

- a) inexistência ou escassez de auditorias sobre o respectivo objeto;
- b) novas atividades ou mudanças na estrutura organizacional da entidade; e
- c) discussões sobre nova política pública ou mudanças importantes na implementação de programa ou na organização de entidade governamental.

6.2.2 Risco/Problemas/Áreas problemáticas: quanto maior o risco de redução da eficiência, da eficácia ou da confiança pública na transparência da gestão quando da incidência do problema, maior será sua importância. São exemplos de riscos a serem considerados no processo de seleção (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005):

- a) elevados valores financeiros ou orçamentários do objeto de auditoria;
- b) áreas tradicionalmente propensas a risco, como aquisições, sistemas informatizados e outras;
- c) estruturas de gestão complexas, possibilitando confusão em torno das responsabilidades;
- d) distanciamento físico do gestor em relação ao local de acontecimento dos fatos;
- e) inexistência de informações confiáveis e atualizadas acerca do desempenho quanto à economia, eficiência e eficácia do objeto da auditoria;
- f) relatos recorrentes de desperdícios, erros e desobediência aos procedimentos e aos controles internos administrativos; e
- g) fragilidades detectadas nos controles internos administrativos (CASTRO, 2008).

6.2.3 Materialidade (BRASIL, 2009a): a utilização desse critério advém da necessidade de se considerar os valores constantes no objeto de auditoria. Saliente-se que, para aprimorar a seleção, é aconselhável, dependendo do momento da realização da auditoria, considerar os valores orçados, contratados e efetivamente pagos.

Cabe ressaltar que nem sempre os benefícios produzidos pela auditoria operacional são financeiros, pois recomendações que visem ao aperfeiçoamento dos processos e procedimentos com elevada materialidade podem conduzir a maior economia e eficiência na utilização dos recursos públicos.

6.2.4 Relevância (CASTRO, 2008): aspectos ou fatos referentes ao possível objeto de auditoria, não somente quanto a fatores econômicos, que possam impactar no alcance dos objetivos, metas e planejamento estratégico da entidade.

São quesitos a serem considerados pelos órgãos de controle interno para determinar a relevância (CASTRO, 2008, p. 179):

- a) ação que pode comprometer outras atividades importantes;
- b) descumprimento de norma que pode causar problemas de imagem para a entidade ou restrições nas contas dos dirigentes;
- c) descumprimento de regras que pode significar vulnerabilidade para o sistema de controle; ou
- d) descumprimento de regras que pode causar problema trabalhista ou fiscal.

Desse modo, considerando os quesitos acima, ao se elevar o interesse de os gestores públicos utilizarem as informações constantes no relatório de auditoria operacional, eleva-se, também, a relevância do objeto de auditoria a ser selecionado (INTOSAI, 2005).

Com efeito, a análise de cada possível objeto de auditoria, com base nos critérios acima, deve ser estruturada de maneira a permitir a comparação e a elaboração de uma escala de prioridades. Para tanto, deve ser utilizada ferramenta que estabeleça procedimentos para a aplicação dos critérios escolhidos, visando à realização da seleção pretendida (BRASIL, 2009a).

6.3 Fontes de informação

No decorrer da auditoria, a construção de conhecimentos é um processo contínuo e cumulativo de coleta e avaliação de dados e informações e de relacionamento desses com os objetivos propostos para a etapa da auditoria (INTOSAI, 2005). Nesse sentido, são fontes de informações sobre objeto de auditoria a serem utilizadas pela SECIN, entre outras (BRASIL, 2001a; INTOSAI, 2005):

- a) entrevista com os gestores, com o pessoal técnico, com o executor e outros;

- b) normativos constitucionais e legais: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Orçamento Anual e Lei Complementar 101/2000 e outros;
- c) organograma, legislação constitutiva da unidade administrativa;
- d) normativos e diretrizes internos e manuais/rotinas operacionais;
- e) planejamento estratégico, missão metas e objetivos;
- f) relatórios de desempenho operacional;
- g) relatórios de auditoria e pareceres;
- h) editais/atos convocatórios;
- i) boletins estatísticos;
- j) dados dos sistemas corporativos: Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), Sistema de Gestão de Materiais e Serviços (SIGMAS), Sistema de Gestão de Pessoal (SIGESP), e outros sistemas de informação;
- k) análise de contas e saldos dos balancetes; e
- l) contratos, convênios e termos de parceria.

6.4 Problema de auditoria

Na etapa do planejamento, com base nas informações coletadas no levantamento preliminar do objeto de auditado, visando estabelecer com clareza os objetivos, os limites e a dimensão dos trabalhos será formulado o problema de auditoria (o que se quer investigar). Para tanto, a equipe de auditoria deverá ter razoável certeza da qualidade das informações coletadas e da experiência dos seus membros (BRASIL, 2009a; ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Dessa maneira, a formulação do problema de auditoria implicará na determinação na definição dos dados a serem coletados e das respectivas técnicas de coleta, na análise e nos resultados dos trabalhos realizados (ROCHA; QUINTIERE, 2009).

A elaboração do problema assume maior relevo quando o pedido de realização de auditoria é formulado de “maneira genérica ou muito abrangente”, sendo necessário então estabelecer com clareza os objetivos, limites e dimensão da auditoria (BRASIL, 2009a, p.46).

O problema pode ser assim exemplificado:

Problema - Nos últimos três exercícios financeiros as despesas com aquisição de materiais e contratações de serviços para a unidade administrativa “X” da Câmara dos Deputados apresentou expressivo aumento. Diante disso, visando assegurar que as atribuições da unidade

“X” sejam executadas com qualidade, sem desperdício de recursos públicos, é importante investigar a adequação dos mecanismos dos controles internos administrativos da unidade “X” para gerenciar as respectivas atividades, assim como avaliar os atos de gestão quanto à economicidade, eficiência e eficácia.

6.5 Questões de auditoria

As questões de auditoria (perguntas derivadas do que se quer investigar) consistem no “elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a adotar e dos resultados que se pretende atingir” (BRASIL, 2009a, p. 18). Em outras palavras, questões de auditoria são “a delimitação e o detalhamento operacional do problema de auditoria”. As questões, ao serem solucionadas, permitem responder o problema de auditoria levantado e concluir o objetivo estabelecido para a auditoria (ROCHA; QUINTIERE, 2009).

A elaboração das questões e, se necessário, das subquestões, permite, ao mesmo tempo, definir o foco, a dimensão e os limites (escopo) da auditoria, assim como os dados e a metodologia necessária para obtê-los. Desse modo, as questões de auditoria influenciarão na análise e nas conclusões do trabalho (BRASIL, 2009a).

Para tanto, na formulação das questões de auditoria, devem-se considerar as informações coletadas, a experiência e competência dos auditores. Nesse processo, deve haver debates internos e, se necessário, reunião com especialistas (INTOSAI, 2005).

Considerando o nível de exigência mínima, que visa verificar a conformidade e a legalidade, constante na definição proposta para a auditoria operacional na SECIN, deverão ser elaboradas questões que abordem a conformidade e a legalidade (questões normativas). Outras questões serão formuladas de acordo com os demais objetivos pretendidos para a auditoria.

6.5.1 Tipos de questão (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005)

- a. Descritivas: são elaboradas de maneira a obter informações detalhadas sobre o objeto da auditoria, buscando aprofundar aspectos levantados de forma preliminar, na fase de planejamento. Ex: Como a unidade administrativa atende as requisições que lhe são

encaminhadas? Quais são os passos e processos de seleção? Como funciona o programa? Quais são os passos e procedimentos do processo de trabalho? Os recursos são geridos e utilizados de modo econômico e eficiente?

b. Normativas: são elaboradas visando comparar a situação existente com a estabelecida na norma, padrão ou meta, sob os aspectos quantitativos e qualitativos. Ex: A unidade administrativa tem atingido as metas previstas no Planejamento Estratégico? As metas serão alcançadas dentro do prazo? O gerenciamento dos serviços está sendo feito em conformidade com as melhores práticas?

c. Avaliativas (ou de impacto, ou de causa e efeito): visam saber se a solução adotada pelo gestor para resolver determinado problema foi acertada. Essas questões tratam da avaliação da efetividade do programa/ação. A realização desses estudos sobre o impacto avalia o efeito real do programa, isolando o efeito de fatores externos. No entanto, a metodologia é complexa, envolvendo análises estatísticas sofisticadas e modelagem, o que encarece a implementação. Ex.: Quais os efeitos reais do programa de assistência escolar? Em que medida os efeitos observados podem ser atribuídos ao programa de assistência ao adolescente?

d. Exploratórias: tem por objetivo analisar situações específicas como desvios em relação ao desempenho padrão e as causas para a ocorrência de determinado resultado. Ex.: Qual a razão da demora nos procedimentos licitatórios? Qual o motivo das frequentes paralisações nos contratos de reforma dos imóveis funcionais?

6.5.2 Exemplo de questões:

São exemplos de questões de auditoria para abordar o problema proposto na seção 6.4:

- a) As aquisições e contratações realizadas com vistas a suprir a Câmara dos Deputados atentam para as normas licitatórias? (questão normativa)
- b) A gestão dos recursos públicos pela unidade administrativa, no tocante à aquisições e contratações, observou o princípio da economia de maneira que os custos permaneceram em um nível aceitável? (questão descritiva)

6.6 Matriz de planejamento (BRASIL, 2009a)

Após a definição do problema e das questões de auditoria, a equipe passará à elaboração da matriz de planejamento. Essa ferramenta constitui um quadro resumo das informações do planejamento e tem por função, entre outras:

- a) sistematizar a etapa de planejamento;
- b) assegurar coerência lógica entre as fases do planejamento e os objetivos pretendidos para a auditoria, elevando a qualidade dos trabalhos da auditoria;
- c) apoiar a elaboração do Plano de Auditoria;
- d) orientar a equipe na fase de execução; e
- e) auxiliar a supervisão dos trabalhos da equipe.

Quadro 1: Modelo de matriz de planejamento

Questão/ Subquestão de auditoria	Informações requeridas	Fontes de informação	Procedimentos de coleta de dados	Procedimentos de análise de dados	Limitações	O que vai permitir a análise
Especificar os termos-chave e o escopo da questão: - critério; - período de abrangência; - atores envolvidos - abrangência geográfica	Identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria	Identificar as fontes de cada item de informação	Identificar as técnicas de coleta de dados que serão usadas	Identificar as técnicas a serem empregadas na análise de dados	Especificar as limitações quanto: - à estratégia metodológica adotada; - ao acesso a pessoas e informações; - à qualidade das informações; - às condições operacionais de realização do trabalho.	Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados

Fonte: BRASIL, 2009a, p. 48.

A matriz de planejamento deve ser preenchida durante a etapa de planejamento, necessitando ser validada e revisada de maneira a manter a consistência lógica de cada elemento (coluna). Desse modo, a matriz é um instrumento de trabalho flexível, podendo o seu conteúdo ser revisado ou atualizado em virtude da evolução dos trabalhos de auditoria.

Além de ferramenta auxiliar no planejamento, a correta utilização da matriz contribui para o controle de qualidade da auditoria, pois, ao apresentar de forma sistemática e detalhada o procedimentos que serão utilizados na fase de execução, permite a identificação de falhas e inconsistências no planejamento das atividades.

6.7 Critérios de auditoria

Para a INTOSAI (2005), os critérios de auditoria representam níveis razoáveis e alcançáveis de desempenho a serem utilizados na avaliação da economia, eficiência e eficácia das atividades do objeto de auditoria. Dessa maneira, ao se comparar os critérios com a situação encontrada podem ser identificados os achados de auditoria.

Na mesma linha, para o TCU (2009a), os critérios de auditoria são padrões de desempenho destinados a medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria. Trata-se, portanto, de valores ideais ou desejáveis para o objeto da auditoria. Assim, os critérios serão o parâmetro de comparação para as evidências, a determinação dos achados e a elaboração da análise e recomendações de auditoria.

Desse modo, os critérios na auditoria operacional (INTOSAI, 2005):

- a) padronizam a comunicação dentro da equipe da auditoria e desta com a supervisão, validando os objetivos e nivelando as expectativas acerca da auditoria;
- b) constituem a base de comunicação entre o órgão de controle e a entidade auditada;
- c) fundamentam a orientação a ser adotada na fase da coleta de dados, direcionando, também, os procedimentos para a coleta de evidências;
- d) são a base para os achados de auditoria.

Para tanto, são atributos dos critérios (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a):

- a) Confiabilidade: possibilidade de permitir conclusões coerentes ao serem utilizados por outra equipe de auditoria na mesma circunstância;
- b) Objetividade: isenção de parcialidade tanto por parte da equipe de auditoria, quanto da entidade auditada;
- c) Utilidade: permitem identificar achados e elaborar recomendações que resultem em informações úteis ao gestor auditado e à Administração;
- d) Comparabilidade: os critérios devem ser coerentes com os utilizados em auditorias realizadas por outros órgãos de controle, e, também, com as realizadas sobre o mesmo objeto;
- e) Completude: refere-se à necessidade de desenvolvimento de todos os critérios relevantes para avaliar o desempenho do órgão auditado;
- f) Aceitabilidade: devem ser aceitos por especialistas, órgãos auditados, entre outros.

Podem ser utilizados como fontes dos critérios, entre outros (INTOSAI, 2005):

- a) leis, regulamentos, manuais que incidem sobre o funcionamento da entidade auditada;
- b) decisões tomadas pelos Poderes Executivo ou Legislativo;
- c) dados históricos;
- d) melhores práticas;
- e) normas técnicas e bibliografia especializada;
- f) indicadores de desempenho estabelecidos pela unidade auditada;
- g) conhecimento de especialistas;
- h) critérios já utilizados em auditorias anteriores ou por outros órgãos de controle.

6.8 Técnicas de auditoria

Consistem nas técnicas utilizadas na fase preliminar do planejamento para aprofundar o conhecimento e estabelecer um diagnóstico sobre o objeto da auditoria (SWOT, RECI, mapa de produtos e outras), auxiliando na definição da metodologia a ser adotada. Incluem também técnicas utilizadas para a coleta de dados, principalmente na fase de execução da auditoria (questionário, entrevista, observação direta, consulta a bases de dados existentes, e outras).

Após a coleta, os dados devem ser analisados e interpretados, de maneira a comparar as informações obtidas com os critérios de auditoria estabelecidos. Nesse sentido, a auditoria operacional é caracterizada pela diversidade de tipos de técnicas que podem ser usadas, que incluem técnicas quantitativas (regressão, análise de tabelas de contingência, análise de séries temporais, análise de estatísticas descritivas e outras) e qualitativas (análise de conteúdo, análise de discurso).

Deve-se observar que diferentes técnicas podem ser empregadas simultaneamente, de maneira que no planejamento da auditoria devem ser escolhidas as técnicas que melhor se adequam aos objetivos da auditoria. (ROCHA; QUINTIERE, 2009)

6.8.1 Principais técnicas de diagnóstico:

- a. SWOT e Diagrama de verificação de riscos: essa técnica permite a identificação dos problemas e das ações a serem implementadas para solucioná-los, partindo da análise “das forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e das oportunidades e ameaças do ambiente externo”. Permite também identificar áreas de maior risco que deverão ser priorizadas na seleção do objeto da auditoria (BRASIL, 2003c, p.8);
- b. Mapeamento de Produtos e Indicadores de desempenho: a utilização dessa técnica permite determinar os objetivos do órgão ou unidade auditada, mostrar as relações de dependência entre os produtos, identificar no órgão as áreas ou setores responsáveis pelos produtos críticos e estabelecer as bases para a elaboração dos indicadores de desempenho (BRASIL, 2003b);
- c. Mapeamento de processos: essa técnica propicia, por meio de representação gráfica, o conhecimento sequencial das atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo da documentação do objeto da auditoria. Propicia também identificar pontos de aprimoramento, bem como pontos fortes que podem servir como boas práticas (BRASIL, 2003a);
- d. Análise RECI: é uma técnica que auxilia na identificação, no objeto de auditoria, de quem é o responsável pelas atividades, de quem as executa, de quem é consultado e, por fim, quem é informado. Essa análise permite definir as responsabilidades, identificar pontos de retrabalho e de redundância de atribuições e falhas na estrutura organizacional (BRASIL, 2001b); e
- e. Benchmarking: técnica que permite identificar e implementar boas práticas de gestão por meio de comparações de desempenho e de boas práticas entre órgãos que realizam as mesmas funções. Desse modo, tal técnica permite identificar oportunidades de aprimorar a eficiência e a economia do objeto da auditoria (BRASIL, 2000).

6.8.2 Principais técnicas de coleta de dados:

- a. Questionários: técnica de obtenção de informações que permite abranger uma população dispersa geograficamente, havendo limitações quanto ao tempo e à força de trabalho. A distribuição é via postal ou internet (ROCHA; QUINTIERE, 2009; BRASIL, 2009a). Dificuldades na aplicação da técnica: a redação pode direcionar as respostas; são

impessoais; necessidade de especialistas para análise das respostas; e não possibilidade de garantir o rigor das respostas (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a);

b. Entrevistas: consiste na elaboração de um roteiro de perguntas a serem aplicadas no público relacionado ao objeto da auditoria e na obtenção de respostas, que, se possível, devem ter a veracidade constatada. Trata-se do meio de coleta de dados mais utilizado na auditoria operacional (PETER; MACHADO, 2009; ROCHA; QUINTIERE, 2009; BRASIL, 2009a). Dificuldades na aplicação da técnica: o processo pode ser demorado, a comparação entre as respostas pode ser difícil, direcionamento das respostas pelo entrevistador, o custo pode ser elevado (INTOSAI, 2005);

c. Observação direta: essa técnica necessita do poder de constatação visual do auditor. Os exames visuais permitem que o auditor forme um juízo de valor mais consistente e contextualizado sobre o objeto de auditoria, assim como facilitam a detecção *in loco* de erros, problemas ou deficiências do objeto da auditoria. Essa técnica depende de treinamento e da capacidade de observação do auditor (PETER; MACHADO, 2009; ROCHA; QUINTIERE, 2009; BRASIL, 2009a). Dificuldades na aplicação da técnica: dificuldade de interpretar a conduta e categorizar as observações; o custo pode ser elevado; a presença do auditor pode interferir na conduta (INTOSAI, 2005); e

d. Exame documental: procedimento mais comum para obtenção de informações. As solicitações devem ser por escrito, com prazo razoável para cumprimento negociado como o auditado. No entanto, os trabalhos serão realizados com dados produzidos pelo próprio auditado, sendo necessário conferir a confiabilidade, a completude e a abrangência das informações obtidas (ROCHA; QUINTIERE, 2009; BRASIL, 2009a). Dificuldades na aplicação da técnica: consome muito tempo; a informação pode não estar completa; necessita idéia clara do que se busca; os dados se limitam ao que já existe (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a).

6.9 Evidências

A evidência na auditoria consiste no conjunto de fatos comprovados obtidos na execução dos trabalhos de auditoria, por meio das técnicas de coleta de dados e de diagnóstico sustentando os achados e as conclusões da equipe de auditoria (PETER; MACHADO, 2009).

O processo de comprovação das evidências será realizado na fase de análise, inclusive com a aplicação de testes substantivos, e corroborada pela avaliação das explicações prestadas pelo gestor auditado (INTOSAI, 2005; PETER; MACHADO, 2009; BRASIL, 2001a, CASTRO, 2008).

Para tanto, as evidências devem contemplar os seguintes critérios:

- a) consistência, adequação ou confiabilidade: relaciona-se com a credibilidade. Assim, a evidência deve ser válida para dar suporte aos achados e conclusão. As evidências devem permitir que se a auditoria for repetida, obtenham-se os mesmos resultados;
- b) relevância/pertinência: quando a evidência coletada apresenta relação clara e lógica com objetivos, critérios, achados, recomendações e conclusões de auditoria; e
- c) suficiência: após o levantamento de dados e informações são reunidos os que têm capacidade/grau razoável de convencimento dos achados de auditoria.

As evidências podem ser classificadas quanto à forma (ROCHA; QUINTIERE, 2009; CASTRO, 2008; PETER; MACHADO; BRASIL, 2009a):

- a) evidência física: dados coletados a partir da observação direta. São utilizadas para verificar se o desempenho de atividade ou procedimento está realizado de acordo com o planejado. Devem ser materializadas por meio de documentos que demonstrem a natureza e o alcance da coleta, e de forma acessória, por meio de fotografias, mapas ou outras representações gráficas;
- b) evidência documental: derivados de dados oficialmente registrados em papel ou meio eletrônico, tais como ofícios, memorandos, correspondências, contratos, extratos e relatórios. O nível de confiabilidade dessas evidências está relacionado à ~~##~~ confiabilidade dos procedimentos internos;
- c) evidência testemunhal: declarações obtidas em entrevistas, questionários aplicados a terceiros relacionados ao objeto da auditoria, ao gestor auditado e/ou respectiva equipe técnica. Para ter confiabilidade é necessário obter a corroboração da fonte das declarações; e
- d) evidência analítica: informações geradas a partir de outras evidências, geralmente envolvendo cálculos, análises, comparações, verificação e interpretação de dados.

Outro aspecto a ser abordado nas evidências selecionadas refere-se à atenção que deve ser dada no sentido de reduzir as fragilidades das evidências coletadas. Tais fragilidades, entre outras, são encontradas em evidências (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a):

- a) baseadas em uma fonte única;
- b) em que a fonte é interessada no resultados dos trabalhos, como o gestor e a equipe auditada;
- c) testemunhais, sem documento ou observação corroborada pela fonte;
- d) nas quais não há razoabilidade entre o custo de obtenção e o benefício oferecido à execução dos trabalhos;
- e) desatualizadas;
- f) cuja amostra coletada não é representativa;
- g) contraditórias; e
- h) incompletas, que não se relacionam a uma causa ou efeito.

Ainda acerca da fragilidade, para a obtenção de evidências confiáveis deve-se considerar: a necessidade de se utilizar diferentes fontes e abordagens; a importância de se utilizar fontes internas e externas, pois as externas, em geral, são mais confiáveis; que as evidências documentais são mais confiáveis que as orais; que são mais confiáveis as evidências levantadas mediante observação direta ou análise, que as obtidas por via indireta (BRASIL, 2009a).

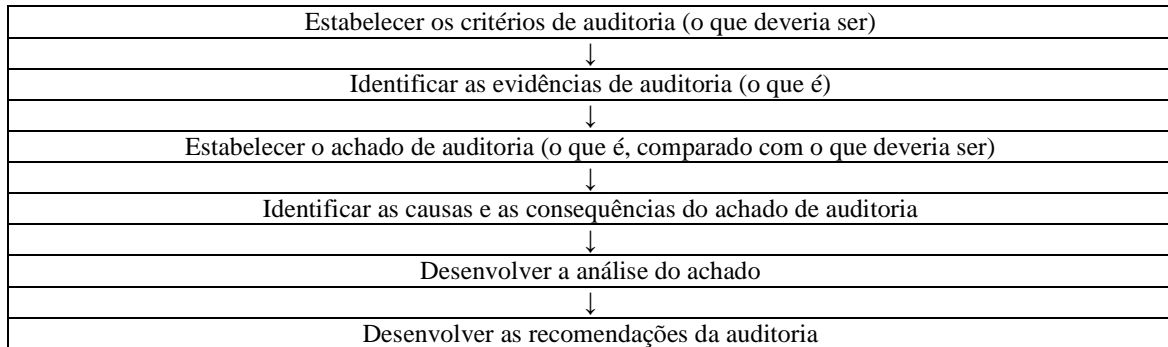
Desse modo, as evidências contribuem para o estabelecimento de prova, auxiliando na convicção sobre a situação encontrada na área auditada (PETER; MACHADO, 2009). Nesse sentido, a garantia da qualidade das evidências é importante no processo de convencimento do auditado quanto aos achados, às conclusões e à necessidade de cumprirem as recomendações.

6.10 Achados de auditoria

Os achados de auditoria consistem num conjunto de evidências específicas, coletadas pela equipe de auditores, que se referem a um mesmo critério, os quais, por apresentarem discrepância com os padrões de desempenho adotados, indicam divergências entre o propósito (missão, objetivo, metas e resultados) e a efetiva atuação do auditado.

Nesse sentido, no desenvolvimento dos achados, a equipe de auditoria deve adotar a seguinte sequência de ação:

Quadro 2: Estrutura do Achado de Auditoria



Fonte: adaptado de INTOSAI, 2005.

6.11 Matriz de achados (BRASIL, 2009a)

A matriz de achados é uma ferramenta elaborada pela equipe de auditoria durante a etapa de execução. Essa ferramenta constitui um quadro resumo sistematizado das informações coletadas e das análises realizadas nesta etapa, e tem por função, entre outras:

- a) subsidiar a elaboração do relatório, pois reúne de forma estruturada os elementos que o constituirão;
- b) assegurar coerência lógica entre as fases da execução da auditoria, principalmente quanto ao desenvolvimento dos achados e das recomendações, elevando a qualidade dos trabalhos de auditoria; e
- c) auxiliar a supervisão dos trabalhos da equipe.

Modelo de matriz de achados utilizado pelo TCU:

Quadro 3: Modelo de matriz de achados do TCU

Questão de auditoria (repetir a questão da matriz de planejamento)							
Situação encontrada	Critério	Evidências e análises	Causas	Efeitos	Boas Práticas	Recomendações e Determinações	Benefícios esperados
Constatações de maior relevância, identificadas a partir de discrepâncias	Padrão usado para determinar se o objeto auditado atinge,	Resultado da aplicação dos métodos de análise de dados e seu emprego	Podem ser relacionadas à operacionalização ou à concepção do objeto da	Consequências relacionadas às causas e aos correspondentes achados. Pode ser uma	Ações identificadas que comprovadamente levam a bom	Devem ser elaboradas de forma a tratar a origem dos problemas	Melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações

entre a situação encontrada na fase de execução e os critérios de desempenho previstos para o objeto de auditoria. Apresentam oportunidade de melhoria para o desempenho do objeto auditado.	excede ou está aquém do desempenho esperado.	na produção de evidências. De forma sucinta, devem ser indicadas as técnicas usadas para tratar das informações coletadas durante a execução e os resultados obtidos.	auditoria, ou estar fora do controle ou da influência do gestor. A identificação de causas requer evidências e análises robustas. As deliberações conterão medidas consideradas necessárias para sanear as causas do desempenho insuficiente.	medida da relevância do achado.	desempenho. Essas ações poderão subsidiar a proposta de recomendações e determinações.	diagnosticados. Sugere-se parcimônia na quantidade de deliberações e priorização para a solução dos principais problemas.	e determinações. Os benefícios podem ser quantitativos e qualitativos. Sempre que possível, quantificá-los.
--	--	---	---	---------------------------------	--	---	---

Fonte: BRASIL, 2009a, p. 27.

O preenchimento da matriz de achados deve ser concomitante à realização da etapa de execução para ser ferramenta útil a auxiliar a sistematização das informações coletadas e das análises realizadas.

6.12 Relatório

O relatório de auditoria é um documento formal emitido pela equipe de auditoria que comunica os resultados das análises realizadas sobre o objeto auditado (PETER; MACHADO, 2009). Desse modo, são finalidades do relatório fornecer informações (BRASIL, 2001a):

- a) à Mesa Diretora sobre dados para tomada de decisões acerca da política de área supervisionada;
- b) à Diretoria-Geral, Diretorias, Departamentos e Secretarias, com vistas ao atendimento das recomendações sobre as operações de sua responsabilidade; e
- c) aos responsáveis pela execução das tarefas, para correção de erros detectados.

Desse modo, o relatório de auditoria operacional deverá:

- a) ser útil para a Mesa Diretora e para os gestores interessados;
- b) utilizar linguagem simples, pois não se dirige apenas a especialistas;

- c) ser peça independente e completa em si mesmo, de tal forma que, para seu perfeito entendimento, o leitor não necessite de quaisquer outros elementos; e
- d) atentar para os critérios apresentados.

Independentemente da forma a ser adotada pela SECIN, o conteúdo do relatório deverá apresentar:

- a) objetivos e escopo;
- b) procedimentos de auditoria aplicados e respectiva extensão;
- c) achado de auditoria:
 - i. critérios adotados;
 - ii. evidências;
 - iii. causas e consequências;
 - iv. explicações do auditado;
 - v. análise do achado;
 - vi. recomendações
- d) conclusão.

6.13 Atributos do Relatório

Repisando, o bom relatório de auditoria operacional deve ser valioso para os interessados em questão e cumprir os objetivos fixados, devendo-se observar que não se dirige apenas a especialistas. Deve consistir numa peça independente e completa em si mesmo, de tal forma que, para seu perfeito entendimento, o leitor não necessite de quaisquer outros elementos. (INTOSAI, 2005; QUINTIERE; ROCHA, 2009). Para tanto, na redação do relatório a equipe de auditoria deve atentar para os seguintes atributos, entre outros:

- a) integridade: da integridade decorre que o relatório deve apresentar todos os argumentos e informações necessários para atender os objetivos da auditoria, e proporcionar a adequada e correta compreensão do assunto tratado (INTOSAI, 2005);
- b) coerência: é necessária coerência lógica entres os objetivos da auditoria, os critérios, os achados, as conclusões e as recomendações (INTOSAI, 2005). Desse modo, deve-se

assegurar a harmonia e a concordância da linguagem, “de forma que a comunicação seja lógica”, atendendo aos objetivos da auditoria (BRASIL, 2001a, p. 63);

c) convencimento: os achados devem ser apresentados de forma coerente, de maneira a convencer os interessados “sobre a validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e os benefícios decorrentes da implementação das propostas” (BRASIL, 2009a, p. 32);

d) exatidão: exige a autenticidade e completude das evidências apresentadas, assim como a correta exposição dos resultados. Desse modo, todas as informações constantes do relatório devem ser precisas e estar corretamente registradas (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a);

e) objetividade: determina que o conteúdo do relatório deva ser exposto com imparcialidade, equilíbrio e neutralidade (INTOSAI, 2005);

f) clareza: requer que o relatório seja de fácil leitura e compreensão, devendo ser evitado linguajar que suscite defesa ou oposição (INTOSAI, 2005). Assim, deve-se utilizar “linguagem inteligível e nítida de modo a assegurar que a estrutura da comunicação e a terminologia empregada permitam que o entendimento das informações sejam evidentes e transparentes” (BRASIL, 2001a, p. 63).

g) concisão: exige que o relatório tenha o tamanho necessário para comunicar e comprovar seu conteúdo (INTOSAI, 2005, 5.2). Nesse sentido, deve-se “utilizar linguagem sucinta e resumida, transmitindo o máximo de informações de forma breve. É característica dessa linguagem a precisão e a exatidão” (BRASIL, 2001a, p. 63);

h) convicção: requer que os achados e as conclusões sejam expostos com firmeza, não se devendo utilizar termos e expressões que demonstrem dúvida (BRASIL, 2009a). Deve-se, portanto demonstrar a certeza da informação objetivando a persuasão e o convencimento, de modo que qualquer pessoa chegue às mesmas conclusões (BRASIL, 2001a);

i) relevância: no relatório devem constar somente assuntos que têm maior significância com o objetivo da auditoria. Devem ser evitadas longas explicações que não contribuam para a fundamentação dos argumentos (BRASIL, 2009a); e

j) tempestividade: o relatório deve ser concluído dentro do prazo planejado, sem comprometimento da qualidade esperada. Assim, além clara e concisa, a informação deve ser atual, de maneira a ser útil e oportuna aos interessados (BRASIL, 2009a; INTOSAI, 2005).

6.14 Acompanhamento das recomendações

O acompanhamento das recomendações de auditoria da SECIN deverá ser realizado pela equipe de auditoria, ou, pelo menos, por um dos membros que participaram da realização dos trabalhos.

A ferramenta proposta para o acompanhamento é a elaboração de um Plano de Ação (BRASIL, 2002) no qual o gestor responsável pela unidade, ou programa auditado, estabelece os responsáveis, as atividades e os prazos para o cumprimento das recomendações.

Desse modo, o acompanhamento das recomendações permitirá à SECIN avaliar:

- a) o grau de atendimento;
- b) se elas abordaram a causa/foco do achado;
- c) as dificuldades do gestor em atendê-las; e
- d) a qualidade da auditoria.

6.15 Papéis de trabalho

Os papéis de trabalho são todos os documentos coletados e gerados na realização de uma auditoria operacional, servindo de instrumento de suporte aos trabalhos desenvolvidos. Neles devem ser registrados o planejamento, os procedimentos de auditoria realizados, as conclusões extraídas das evidências, os achados de auditoria. Assim, os papéis devem abordar, no mínimo, planejamento, execução e relatório (INTOSAI, 2005).

Nesse sentido, os papéis de trabalho vinculam o trabalho de campo com o relatório de auditoria, tendo que ser completos e detalhados com vistas a permitir a compreensão da auditoria. Nesse sentido, devem conter as evidências utilizadas para suportar os achados, recomendações e conclusões (INTOSAI, 2005).

Dessa forma, ao organizar e facilitar o acesso aos documentos relevantes à execução da auditoria, os papéis de trabalho (INTOSAI, 2005):

- a) auxiliam no planejamento e na execução da auditoria;
- b) facilitam a atividade de supervisão e revisão da auditoria;
- c) registram as evidências que dão suporte aos achados de auditoria.

Para tanto, são aspectos fundamentais dos papéis de trabalho (ATTIE, 2007):

- a) completude: os papéis de trabalho devem relatar o começo, o meio e o fim do trabalho realizado, englobando as etapas da execução da auditoria;
- b) objetividade: os papéis necessitam demonstrar o caminho adotado pela equipe de auditoria, registrando apenas os pontos na quantidade e qualidade necessários à compreensão dos trabalhos realizados;
- c) concisão: os papéis devem ser entendidos sem que seja necessário o auxílio de quem os elaborou;
- d) lógica: os papéis devem ser elaborados de maneira que apresentem a sequência lógica dos fatos e objetivos pretendidos;
- e) limpeza: os papéis de trabalho não devem conter imperfeições e incorreções.

Saliente-se que os papéis de trabalho devem ser mantidos com a confidencialidade e a segurança necessária, e durante o período suficiente para cumprir os requisitos legais de conservação de registros (INTOSAI, 2005; ATTIE, 2007).

7 Exemplos de áreas para aplicação da auditoria operacional da Câmara dos Deputados

A título de exemplo, serão detalhados dois objetos para a atuação da SECIN por meio da auditoria operacional, quais sejam o programa de trabalho e os indicadores de execução do planejamento estratégico da Câmara dos Deputados.

a) Programa de trabalho

Objeto das ações de controle é o programa de trabalho da Câmara dos Deputados previsto na Lei Orçamentária Anual (LOA). Para o exercício de 2008, o programa de trabalho da Câmara foi detalhado em sete programas, quais sejam (BRASIL, 2009b, p. 7):

Quadro 4: Programas de trabalho da Câmara dos Deputados

		R\$
PROGRAMA	DESCRIÇÃO DO PROGRAMA	DOTAÇÃO FINAL
0089	Previdência de Inativos e Pensionistas da União	807.574.759,00
0553	Atuação Legislativa da Câmara dos Deputados	2.896.700.959,00
0681	Gestão da Participação em Organismos Internacionais	630.000,00
0901	Operações Especiais: Cumprimento de Sentenças Judiciais	22.000,00
0909	Operações Especiais: Outros encargos especiais	872.362,00
0909	Reserva de Contingência	15.000.000,00
1032	Democratização do Acesso à Informação Jornalística, Educacional e Cultural	1.000.000,00
TOTAL		3.721.800.080,00

Fonte: BRASIL, 2008.

Destaca-se, por se referir à execução da atividade finalística da Casa Legislativa e pela materialidade, o programa 0553 – Atuação Legislativa na Câmara dos Deputados – a consistir no conjunto de ações afetas à atividade fim da Casa Legislativa. Trata-se de produtos ofertados à sociedade, mas nem sempre quantificáveis, resultado da atividade legiferante e outras competências constitucionais, como a fiscalização e controle externo, a apuração de fatos relevantes e o debate de assuntos de interesse nacional (BRASIL, 2009b).

Dentro do programa Atuação Legislativa na Câmara dos Deputados são exemplos de ações que podem ser objeto de auditoria operacional visando avaliar o (a):

- Ampliação do Edifício Anexo IV;
- Construção do Anexo V;
- Construção do Centro de Tecnologia da Câmara dos Deputados;
- Reforma dos imóveis funcionais destinados à moradia dos deputados federais;
- Processo Legislativo;
- Reparos e conservação de residências funcionais dos membros do Poder Legislativo;
- Capacitação de recursos humanos;
- Assistência médica e odontológica aos servidores, empregados e seus dependentes;
- Auxílio-alimentação aos servidores e empregados;
- Auxílio-transporte aos servidores e empregados; e
- Assistência pré-escolar aos dependentes dos servidores e empregados.

Visando avaliar o desempenho da execução de cada ação orçamentária (meta prevista *versus* meta realizada) e o grau de economia atingido pelo órgão, a Gestão da Câmara dos Deputados, adotou indicadores de eficácia – Índice de Realização Física (Meta Física Realizada x 100/Meta Física Programada), e de eficiência – Índice de Custo Unitário de Produto (Custo Unitário Realizado/Custo Unitário Programado) (BRASIL, 2009b).

Desse modo, compete à SECIN realizar auditoria operacional com vistas a verificar e avaliar, quanto à economicidade, eficiência e eficácia, o cumprimento dos objetivos, o alcance das metas e a execução do Programas de Trabalho, e respectivas ações, da Câmara dos Deputados. Para tanto, deve também a SECIN avaliar a qualidade e confiabilidade dos indicadores utilizados para avaliar o desempenho da gestão, bem como os controles internos implementados pelos gestores para evitar ou minimizar os riscos inerentes à execução orçamentária, financeira, operacional e patrimonial (BRASIL, 1994; BRASIL, 2008b).

b) Indicadores de execução do Planejamento Estratégico

Outra área de atuação da SECIN é a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, quanto à economicidade, eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos da Câmara dos Deputados (BRASIL, 1994). Vindo ao encontro dessa competência, a Câmara dos Deputados, a partir de 2006, passou a utilizar a metodologia *Balanced Scorecard* (BSC) para a elaboração do Planejamento Estratégico.

No final de 2008, com a conclusão dos planejamentos estratégicos setoriais das Diretorias e Secretarias da Casa, elaborou-se o Mapa Estratégico Cooperativo da Câmara dos Deputados, com os respectivos objetivos estratégicos agrupados nas perspectivas Pessoas e Tecnologia, Processos Internos, Público-Alvo e Papel Institucional. Desse modo, para avaliar e acompanhar o alcance dos objetivos estratégicos, estão em desenvolvimento indicadores de desempenho (BRASIL, 2009b; BRASIL, 2008c).

Assim, com o Planejamento Estratégico da Câmara dos Deputados, é fortalecida a necessidade de a SECIN realizar a avaliação tanto dos resultados, quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas planejados pelos órgãos da Casa, ~~assim~~ como a avaliação dos indicadores de desempenho utilizados pelas unidades administrativa da Casa.

Referências

ATTIE, William. *Auditoria Interna*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. *Resolução 69, de 1994. Dispõe sobre a Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados e dá outras providências*. Brasília, 1994. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legislação>>. Acesso em: 07 out. 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de Auditoria: Benchmarking*. Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Instrução Normativa 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*. Brasília, 2001a. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 05 out. 2009.

2001 BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de Auditoria: Análise RECI*. Brasília, DF, 2001b. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Roteiro para Monitoramento de Auditorias de Natureza Operacional*. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnica de Auditoria: Mapa de Processos*. Brasília, DF, 2003a. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnicas de Auditoria: Análise SWOT e Verificação de Risco*. Brasília, DF, 2003c. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos*. Brasília, DF, 2003b. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p>. Acesso em: 10 out. 2009.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. *Plano Estratégico da Secretaria de Controle Interno (SECIN): 2008-2011*. Brasília, 2008a. Disponível em: <<https://extranet2.camara.gov.br/servidor/gestaoestrategica/setoriais/secin>>. Acesso em: 15 out. 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa 94/98. Define, para 2009, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar processos de contras relativas ao*

exercício de 2008, especificando a forma, os prazos e os conteúdos dos demonstrativos que os comporão, nos termos dos artigos 4º, 6º, 13 e 14 da Instrução Normativa TCU 57, de 27 de agosto de 2008. Brasília, 2008b. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2009.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. *Relatório de Gestão da Câmara dos Deputados – Exercício Financeiro de 2008*. Brasília, DF, 2009b. Não publicado.

2009 BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Operacional*. Brasília, DF, 2009a. Não publicado.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. *Resolução 23, de 1997. Dispõe sobre a estrutura da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados e dá outras providências*. Brasília, 1997. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/legislação>>. Acesso em: 07 out. 2009.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional*. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. (Série Traduções, n. 10). Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br>>. Acesso em: 06 out. 2009.

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. *Auditoria Governamental: Uma Abordagem Metodológica da Auditoria de Gestão*. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.