

ROBERTO SILVEIRA FLEISCHMANN

**AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL
DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA:
PRÁTICAS ATUAIS E PERSPECTIVAS DE AVANÇOS**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Administração, no Centro de Ciências da Administração e Socioeconômicas (ESAG), da Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC), como requisito para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Profº. Dr. Arlindo Carvalho Rocha.

**FLORIANÓPOLIS
2016**

F596a Fleischmann, Roberto Silveira
 Auditoria operacional no Tribunal de Contas do Estado de
 Santa Catarina: práticas atuais e perspectivas de avanços
 / Roberto Silveira Fleischmann. - 2017.
 248 p. ; 29 cm

 Orientador: Arlindo Carvalho Rocha
 Bibliografia: p. 133-139
 Dissertação (Mestrado) - Universidade do Estado de Santa
 Catarina, Centro de Ciências da Administração e
 Socioeconômicas, Programa de Pós-Graduação em
 Administração, Florianópolis, 2017.

 1. Auditoria governamental. 2. Normas técnicas.
 I. Rocha, Arlindo Carvalho. II. Universidade do
 Estado de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação
 em Administração. III. Título.

 CDD: 657.835045 - 20.ed.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Central da UDESC

ROBERTO SILVEIRA FLEISCHMANN

**AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL
DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA:
PRÁTICAS ATUAIS E PERSPECTIVAS DE AVANÇOS**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Profissional em Administração como requisito parcial para obtenção do grau de mestre em administração.

Banca Examinadora:

Orientador: _____

Prof. Dr. Arlindo Carvalho Rocha

Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC.

Membro: _____

Prof. Dr. Leonardo Secchi

Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC.

Membro: _____

Prof. Dr. Alexandre de Avila Leripio

Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI.

Florianópolis, 13/12/2016.

AGRADECIMENTO

Agradeço a todos os professores, os colegas de trabalho e estudo, amigos e familiares que contribuíram, de alguma forma, para a realização dessa pesquisa.

Ao professor Dr. Arlindo Carvalho Rocha, primeiramente, por realizar o curso de Auditoria de Gestão no Setor Público no Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), inaugurando a complexa tarefa de avaliar o desempenho da administração pública. Posteriormente, por aceitar ser meu orientador, sempre me incentivando e conduzindo pelos caminhos tortuosos do estudo, muito solícito e compreensivo, sem perder a austeridade e simpatia que lhe é peculiar.

À Professora Dra. Paula Chies Schommer, que iniciou a orientação dessa minha jornada e mostrou o horizonte da coprodução e do controle social.

Aos professores e colegas do mestrado, pelos textos, artigos e trabalhos desenvolvidos ao longo do curso, que promoveram calorosos debates e instigaram ao estudo.

Ao professor e auditor fiscal de controle externo Carlos Tramontin, pelo incentivo ao ingresso no mestrado e valorização do aprimoramento profissional por meio da pesquisa acadêmica.

Aos auditores fiscais de controle externo do TCE/SC que desenvolvem a árdua tarefa de fiscalizar e orientar a administração pública catarinense. Especialmente, aqueles que realizam auditorias operacionais, seus esforços contribuem para o reconhecimento da instituição como indutora de benefícios à sociedade.

Aos familiares e amigos, que mesmo nas horas mais difíceis, tiveram a serenidade e a compreensão que o momento requeria.

Por fim, agradeço a minha esposa, Paola, e aos meus pais, Alexandre e Ivete, que assumiram a incumbência de cuidar minha filha, Lorena, nascida junto com essa dissertação.

RESUMO

A globalização promoveu a expansão dos mercados financeiros internacionais e dos investimentos estrangeiros (públicos ou privados). A movimentação desses recursos fomentou a necessidade de melhorar a comparabilidade das demonstrações financeiras entre as organizações, num esforço para harmonizar as normas de auditoria. A partir de 2010, o Brasil passou a adotar as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) para as auditorias financeiras do setor privado, com repercussão no setor público. Nessa esteira, o presente estudo analisa a prática das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) em relação aos princípios fundamentais de auditoria adotados pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visando identificar oportunidades de melhoria. O estudo concentrou-se na análise documental dos princípios fundamentais de auditoria previstos no nível 3 das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), bem como, dos relatórios e papéis de trabalho das auditorias operacionais realizada pelo TCE/SC. Além da análise documental, houve a necessidade de interpretar as ISSAIs em relação a prática da fiscalização e a organização do TCE/SC. Conclui-se, que o TCE/SC atende de forma expressiva as ISSAIs de nível 3. No entanto, para o seu pleno atendimento, precisa implementar melhorias em alguns aspectos.

Palavras-chave: Auditoria. Auditoria operacional. Monitoramento. Normas internacionais de auditoria.

ABSTRACT

Globalization has promoted the expansion of international financial markets and foreign investments (public or private). The movement of these resources has fostered the need to improve the comparability of financial statements among organizations, in an effort to harmonize auditing standards. Since 2010, Brazil has adopted the International Standards on Auditing (ISA) for financial audits in the private sector, which also has had impact on the public sector. In this regard, the present study analyzes the performance audit practice of the Court of Accounts of the State of Santa Catarina (TCE/SC) in relation to the fundamental audit principles adopted by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), in order to identify opportunities for improvement. The study focused on the documentary analysis of the fundamental auditing principles contained at level 3 of the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), as well as the reports and working papers of performance audits carried out by the TCE/SC. Besides the documentary analysis, it was necessary to interpret the ISSAIs concerning the inspection practices and the organizational structure of the TCE/SC. It is concluded that the TCE/SC responds expressively to level 3 of the ISSAIs. However, for its total compliance, the TCE/SC needs to implement improvements in some aspects.

Keywords: Audit. Performance audit. Follow-up. International Standards on Auditing.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Diagrama de insumo-produto	53
Figura 2 - Organograma da DAE.....	61
Figura 3 - Áreas cobertas pelos princípios de auditoria do setor público	75
Figura 4 - Principais fases da auditoria operacional.....	83

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estrutura das NBC	24
Quadro 2 - Amostra de auditorias operacionais	30
Quadro 3 - Amostra de monitoramentos	32
Quadro 4 - Prazos dos processos de auditoria operacional	116
Quadro 5 - Requisitos identificados a serem observados	125

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Produção científica sobre auditoria operacional	27
Gráfico 2 - Área de abrangência das auditorias operacionais	58
Gráfico 3 - Representatividade das auditorias realizadas em 2015	60
Gráfico 4 - Autuação de processos de auditoria operacional por exercício.....	60
Gráfico 5 - Resultado da avaliação da EFS	98
Gráfico 6 - Resultado da avaliação do marco referencial	101
Gráfico 7 - Resultado da avaliação dos Elementos de auditoria	106
Gráfico 8 - Resultado da avaliação dos princípios de auditoria.....	118
Gráfico 9 - Resultado da avaliação dos monitoramentos	121
Gráfico 10 - Atendimento de cada subgrupo dos princípios fundamentais de auditoria operacional da INTOSAI.....	122

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A - Roteiro de verificação do atendimento das normas de auditoria	139
APÊNDICE B - Lista de verificação para auditoria operacional.....	215
APÊNDICE C - Lista de verificação para monitoramento de auditoria operacional	245

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A	Atendido
AFCE	Auditor fiscal de controle externo
ALESC	Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina
ANAO	Escritório Nacional de Auditoria da Austrália
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BCB	Banco Central do Brasil
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BIRD	Banco Mundial
Celesc	Centrais Elétricas de Santa Catarina
Ciasc	Centro de Informática e Automação de Santa Catarina
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DAE	Diretoria de Atividades Especiais
DCE	Diretoria de Controle da Administração Estadual
DGCE	Diretoria Geral de Controle Externo
DLC	Diretoria de Controle de Licitações e Contratações
DMU	Diretoria de Controle dos Municípios
DVR	Diagrama de Verificação de Risco
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
ESF	Estratégia de Saúde da Família
Fatma	Fundação do Meio Ambiente de Santa Catarina
FMI	Fundo Monetário Internacional
GAO	Escritório de <i>Accountability</i> Governamental dos Estados Unidos
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ILACEFS	Instituto Latino-Americano e do Caribe de Ciências Fiscalizadoras
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISA	Normas Internacionais de Auditoria
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MAOp	Manual de Auditoria Operacional
NA	Não atendido
NAO	Comissão de Contas de Públicas e o Escritório Nacional de Auditoria
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NIE	Núcleo de Informações Estratégicas
NSA	Não se aplica
OAG	Escritório do Auditor Geral do Canadá
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OLACEFS	Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
PROMOEX	Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros
SED	Secretaria de Estado da Educação
SPA	Sistema de Planejamento de Auditoria
SWOT	Forças (Strengths), Fraquezas (Weaknesses), Oportunidades (Opportunities) e Ameaças (Threats)
TC	Tribunal de Contas
TCM	Tribunal de Contas com jurisdição municipal
TCU	Tribunal de Contas da União
TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCE/SC	Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
TCE	Tribunal de Contas Europeu
TMR	Tema de Maior Relevância
TSP	Técnica aplicada ao Setor Público
UBS	Unidade Básica de Saúde

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	23
1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA E OPORTUNIDADE	24
1.2 OBJETIVOS	26
1.2.1 Objetivo geral	28
1.2.2 Objetivos específicos	28
1.3 METODOLOGIA DA PESQUISA	28
1.3.1 Objetivo específico “a”	29
1.3.1.1 Aspectos de avaliação da EFS	30
1.3.1.2 Aspectos de avaliação da auditoria operacional	30
1.3.1.3 Aspectos de avaliação do monitoramento	32
1.3.2 Objetivo específico “b”	33
1.3.3 Objetivo específico “c”	34
1.3.4 Objetivo específico “d”	35
1.3.5 Objetivo específico “e”	35
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	37
2.1 AUDITORIA	37
2.2 AUDITORIA DE DESEMPENHO	44
2.3 AUDITORIA OPERACIONAL NO BRASIL	50
2.4 AUDITORIA OPERACIONAL EM SANTA CATARINA	57
2.4.1 A representatividade as auditorias operacionais	58
2.4.2 A estrutura para realização das auditorias operacionais	59
2.4.3 O processo de auditoria operacional	62
3 DESENVOLVIMENTO	67
3.1 IDENTIFICAR OS REQUISITOS APLICÁVEIS AO TCE/SC NOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL PREVISTOS NO NÍVEL 3 DAS NORMAS INTERNACIONAIS DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DA INTOSAI	67
3.1.1 Marco referencial	68
3.1.2 Elementos de auditoria	70
3.1.3 Princípios de auditoria	75
3.1.3.1 Princípios gerais	76
3.1.3.2 Princípios relacionados ao processo de auditoria	83
3.1.3.2.1 Planejamento de auditoria	83
3.1.3.2.2 Execução da auditoria	86
3.1.3.2.3 Relatório da auditoria	88
3.1.3.2.4 Monitoramento da auditoria	90

3.2 CONFORMAR OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL PREVISTOS NA ISSAI 100 E NA ISSAI 300 COM A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS DE CONTROLE EXTERNO MAIS EXPERIENTES EM RELAÇÃO À PRÁTICA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS E A FORMA DE ORGANIZAÇÃO DO TCE/SC.....	91
3.3 ANALISAR A PRÁTICA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS ADOTADOS PELO TCE/SC EM RELAÇÃO AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL INTERPRETADOS DA ISSAI 100 E DA ISSAI 300	94
3.3.1 Aspetos de avaliação da EFS constantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300 da INTOSAI	94
3.3.2 Aspectos de avaliação da auditoria operacional constantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300	98
3.3.2.1 Avaliação das auditorias operacionais em relação ao marco referencial (vide item 2.1.1, fl. 57)	98
3.3.2.2 Avaliação das auditorias operacionais em relação aos elementos de auditoria (vide item 2.1.2, fl. 60)	102
3.3.2.3 Avaliação das auditorias operacionais em relação aos princípios de auditoria (vide item 2.1.3, fl. 64)	106
3.3.3 Aspectos de avaliação do monitoramento da auditoria operacional constantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300	119
3.4 DEFINIR ESTRATÉGIA DE AVANÇOS E MELHORIAS NAS PRÁTICAS DE AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADAS PELO TCE/SC.....	121
3.5 OFERECER UM MODELO DE LISTA DE VERIFICAÇÃO PARA REVISÃO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS.....	126
4 CONCLUSÃO	129
5 REFERÊNCIAS	133
APÊNDICE A - Roteiro de verificação do atendimento das normas de auditoria ..	141
APÊNDICE B - Lista de verificação para auditoria operacional.....	217
APÊNDICE C - Lista de verificação para monitoramento de auditoria operacional	247

1 INTRODUÇÃO

Em todo o mundo, o esforço para harmonizar a prática das auditorias com as normas internacionais não é recente, tampouco exclusividade das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

Esse esforço foi intensificado com a globalização na década de 1990, tendo como objetivo melhorar a comparabilidade entre as demonstrações financeiras das organizações, aumentando a proteção dos investidores estrangeiros e a expansão dos mercados financeiros internacionais (ZARZESKI, 1996).

No Brasil, a Lei n.º 11.638/2007 foi um importante passo para a adoção dos padrões internacionais de contabilidade, pois reforçou a competência da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para assegurar que as normas contábeis aplicadas as companhias abertas estejam de acordo com os padrões internacionais de contabilidade (MAIA; FORMIGONI; SILVA, 2011).

Longo (2011) afirma que a viabilização do processo de convergência iniciou com a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil¹, em 2007, que contou inicialmente com a participação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Banco Central do Brasil (BCB).

O Comitê Gestor da Convergência no Brasil foi constituído com o objetivo de contribuir para uma reforma contábil e de auditoria que resulte em maior transparência e aprimoramento das práticas profissionais.

O ponto alto do processo de convergência aconteceu no final do exercício de 2009, quando o CFC republicou as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) em consonância com os padrões internacionais de contabilidade e auditoria. Sendo assim, somente a partir de 2010 as NBC passaram a ser equivalentes às Normas Internacionais de Auditoria² (ISA).

As NBC vigentes, a partir de 2010, são uma tradução da ISSAI 1000-2999 - Diretrizes de Auditoria Financeira, portanto, aplicáveis aos profissionais de contabilidade na prática de auditoria (Auditores Independentes) no exercício do trabalho de asseguuração.

¹ Resolução n.º 1.103/2007 do Conselho Federal de Contabilidade.

² *International Standard on Auditing*.

A estrutura das NBC, posta por Longo (2011), demonstra que a convergência no setor público ainda é incipiente, como descrito no Quadro 1:

Quadro 1 - Estrutura das NBC

		Código de Ética					
		Normas Brasileiras de Contabilidade					
		Contabilidade		Auditoria e Asseguração			Auditoria Interna
							Perícia
Profissionais		Aplicação Geral aos Profissionais de Contabilidade NBC PG		Normas Profissionais do Auditor Independente NBC PA			Normas Profissionais do Auditor Interno NBC PI
							Normas Profissionais do Perito NBC PP
Técnicas		NBC TG – Normas Completas	NBC TSP – Setor Público	NBC TA – Auditoria Independente	NBC TR – Trabalhos de Revisão	NBC TO – Trabalho de Asseguração Contábil	NBC TSC – Serviços Contábeis Correlatos
							NBC TI – Auditoria Interna
							NBC TP – Perícia Contábil

Fonte: Longo (2011).

Da análise do Quadro 1, conclui-se que a Técnica aplicada ao Setor Público (TSP) compreende apenas uma das oito regulamentadas. Essa norma, a NBC TSP, trata de patrimônio, registros contábeis, demonstrações financeiras, entre outros aspectos passíveis de verificação em auditorias financeiras.

Nota-se que o CFC não incorporou ao arcabouço normativo nacional a tradução de outros tipos de auditoria, como a de conformidade e a operacional. Essa tarefa está acontecendo, paulatinamente, por iniciativa do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON).

1.1 DESCRIÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA E OPORTUNIDADE

O TCU, que é a principal EFS brasileira, reconhecidamente realizou esforços para implantar as normas internacionais de auditoria no Brasil. Inicialmente, republicou, no início de 2010, o Manual de Auditoria Operacional – MAOp (BRASIL, 2010a), a fim de se adaptar à evolução dos métodos e técnicas empregados na

realização de auditorias operacionais, bem como os padrões de auditoria operacional adotados pela INTOSAI.

Posteriormente, no final de 2010, o TCU aprovou as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT (TCU, 2010b). A NAT teve como base para sua elaboração a legislação nacional, a experiência acumulada do TCU, as normas de entidades de auditoria internacional, especialmente as ISSAI da INTOSAI, bem como das normas das principais EFS visitadas desde 2004, no âmbito do seu programa de *benchmarking*.

A INTOSAI reconhece que as EFS têm variadas situações (legislação) e arranjos institucionais diferentes, sendo que nem todas as normas ou diretrizes podem ser aplicadas a todos os aspectos de seu trabalho (ISSAI 300/6). Acrescenta que as normas internacionais de maneira nenhuma se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou aos mandatos nacionais (ISSAI 100/7).

Nesse sentido, a ISSAI 100 (INTOSAI, 2015a) estabelece que a EFS pode utilizar os princípios de auditoria da INTOSAI de três formas: como base para o desenvolvimento de normas próprias, como base para adoção de normas nacionais consistentes com os princípios da INTOSAI ou adotando as normas da INTOSAI como normas oficiais.

A EFS ainda é encorajada a declarar para os usuários dos seus relatórios quais normas foram aplicadas na execução de suas auditorias. Entretanto isso depende do nível de assimetria entre a prática de auditoria realizada pela EFS e as normas internacionais da INTOSAI.

Portanto a EFS tem a opção de desenvolver normas próprias, baseadas nas normas da INTOSAI, ou adotar as normas da INTOSAI como oficiais, bem como indicar o nível de aderência às normas internacionais de auditoria nos seus relatórios.

A ISSAI 300 (INTOSAI, 2015b) sugere um parágrafo para constar nos relatórios de auditoria, na qual é possível identificar se a norma aplicada é baseada ou consistente com as normas internacionais, além do nível de aderência:

[...] Conduzimos nossa(s) auditoria(s) **em conformidade com (normas)**, que são **baseados em (ou são consistentes com)** os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (grifo nosso)

Observa-se que o parágrafo remete aos Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional, ou seja, o nível 3 descrito na ISSAI 300 (INTOSAI, 2015b). Entretanto,

se a EFS cumprir as Diretrizes de Auditoria Operacional da INTOSAI (nível 4), poderá constar de seus relatórios outro texto (ISSAI 300/8):

[...] Conduzimos nossa(s) auditoria(s) (operacional) **de acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores** (sobre auditoria operacional). (grifo nosso)

Pelo exposto, observa-se que o TCU optou em 2010 por adotar normas e relatórios baseados nas normas da INTOSAI, ou seja, desobrigando-o do pleno cumprimento das ISSAI. Corroborando nesse sentido, o MAOp informa expressamente que está “alinhado” aos padrões de auditoria operacional adotados pela INTOSAI, ou seja, trata-se de um documento baseado nas normas internacionais de auditoria.

Mas, recentemente, em 2015, o TCU traduziu para a língua portuguesa o nível 3 das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), das quais fazem parte os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100), de Auditoria Financeira (ISSAI 200), de Auditoria Operacional (ISSAI 300) e de Auditoria de Conformidade (ISSAI 400).

Essa ação teve o objetivo de divulgar esses documentos e disseminar no Brasil, bem como nos países de língua portuguesa, os padrões internacionais aceitos para auditorias governamentais (TCU, 2015a).

Nesse contexto, buscou-se analisar a prática das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina em relação aos Princípios Fundamentais de Auditoria adotados pela INTOSAI, visando identificar deficiências nos procedimentos realizados, bem como oportunidades de melhoria para as futuras fiscalizações.

1.2 OBJETIVOS

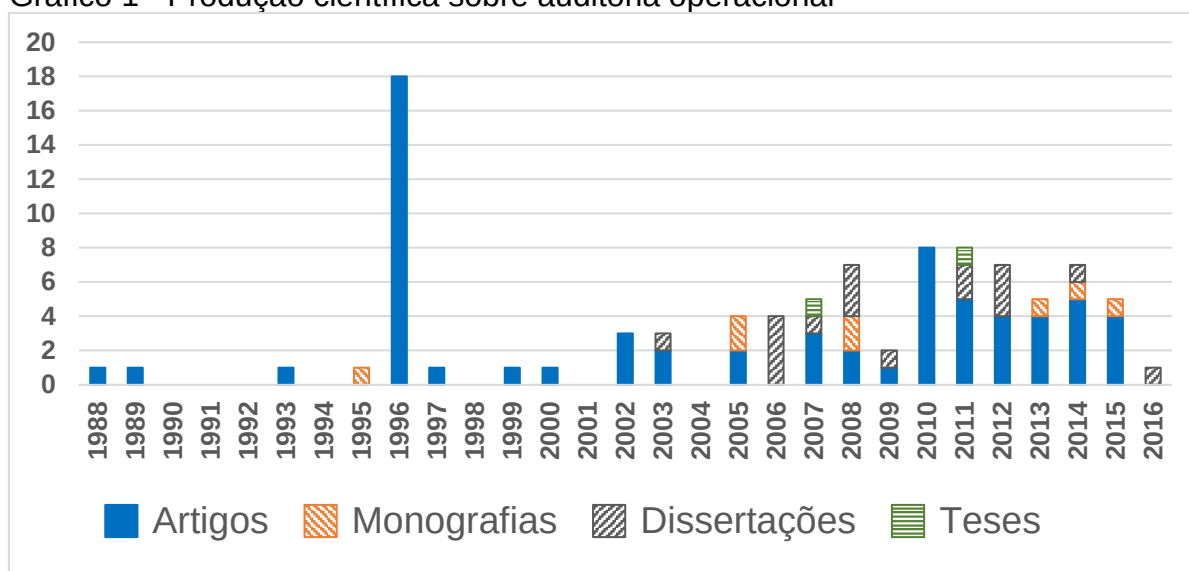
Com objetivo de levantar material para pesquisa, no período de junho a agosto de 2015, com atualização em dezembro de 2016, foi realizada uma busca de publicações em repositórios de universidades e bases de dados, como EBSCO, SCOPUS, SciELO e SPELL, que consistiu em quatro etapas: (1) identificação inicial de descritores “auditoria operacional”, “auditoria de desempenho”, “performance audit”, “*value for money audit*”, “*auditoría operativa*”, “*auditoría de gestión*” e “*auditoría*

de rendimento"; (2) agrupamento por ano das publicações; (3) leitura dos resumos; (4) classificação das publicações aproveitadas e descarte das demais.

Após coleta e organização dos dados, restaram oito monografias, sendo duas de graduação e seis de pós-graduação, 13 dissertações de mestrado com o tema auditoria operacional e quatro com avaliação de desempenho no setor público. Também duas teses de doutorado, sendo uma sobre auditoria operacional e outra acerca de avaliação de desempenho.

Ainda foram identificados 67 artigos publicados com o tema auditoria operacional. Representando todas as publicações, organizou-se o Gráfico 1:

Gráfico 1 - Produção científica sobre auditoria operacional



Fonte: Produção do autor, 2015.

Percebe-se uma concentração nos exercícios de 1996 e 2010, aquele reflete o esforço da OCDE em financiar estudos sobre esse tipo de auditoria, e este, provavelmente, o resultado dos esforços para sua difusão.

A presente pesquisa não teve o objetivo de realizar uma revisão sistemática sobre o tema auditoria operacional, nem alcançar o estado da arte, mas tão somente identificar estudos que abordassem auditoria operacional e a sua aderência às normas internacionais de auditoria.

Da leitura dos resumos das publicações, observa-se que nenhuma avaliou se a prática de auditoria operacional, realizada no Brasil, guarda consonância com as normas internacionais de auditoria.

Assim, a partir desse cenário, o trabalho foi desenvolvido e seus objetivos estabelecidos, como segue.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar a prática das auditorias operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina em relação aos princípios fundamentais de auditoria adotados pela INTOSAI, visando identificar oportunidades de melhoria.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Identificar os requisitos aplicáveis ao TCE/SC nos princípios fundamentais de auditoria operacional previstos no nível 3 das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) da INTOSAI;
- b) Conformar os princípios fundamentais de auditoria operacional previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300 com a percepção dos auditores fiscais de controle externo mais experientes em relação à prática das auditorias operacionais e a forma de organização do TCE/SC;
- c) Analisar a prática das auditorias operacionais adotada pelo TCE/SC em relação aos princípios fundamentais de auditoria operacional interpretados da ISSAI 100 e da ISSAI 300;
- d) Definir estratégia de avanços e melhorias nas práticas de auditoria operacional realizadas pelo TCE/SC;
- e) Oferecer um modelo de lista de verificação para revisão das auditorias operacionais.

1.3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia da pesquisa tem por objetivo descrever passo a passo como o pesquisador coletou e organizou as informações, seguindo a lógica dos objetivos específicos.

1.3.1 Objetivo específico “a”

A primeira etapa buscou identificar os requisitos aplicáveis ao TCE/SC nos princípios fundamentais de auditoria previstos no nível 3 das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) da INTOSAI.

Para tanto, destacam-se a ISSAI 100 e a ISSAI 300, normas de auditoria de nível 3, que foram aprovadas em 2013 pelo Órgão supremo da INTOSAI (INCOSAI).

A ISSAI 300 dispõe sobre os Princípios fundamentais de auditoria operacional estabelecidos pela INTOSAI, entretanto o seu parágrafo 2 estabelece que ela deve ser lida e entendida em conjunto com a ISSAI 100, que trata dos Princípios fundamentais de auditoria do setor público. Dessa forma, ambas serão objeto de análise no presente estudo.

Para facilitar a replicabilidade e a difusão desse trabalho, utilizou-se a versão dos dois documentos traduzida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) em 2015. Ademais, considerando que a norma foi redigida para ser aplicável em vários países, com EFS organizadas de diferentes formas, somente foram levados em consideração os dispositivos que estão em consonância com a forma de organização do controle externo estabelecido na legislação brasileira.

A partir da análise da ISSAI 100 e da ISSAI 300, identificaram-se requisitos a serem observados na prática das auditorias operacionais e monitoramentos realizados pelo TCE/SC. Também, nesse Capítulo, realizaram-se as notas de tradução, em especial, quando se trata das expressões eficácia e efetividade, prevalecendo o termo traduzido pelo TCU.

Os requisitos identificados foram transformados em questões a serem respondidas de forma objetiva, “sim” ou “não”. Dessa forma, sempre que a assertiva for positiva, considerando-se que o TCE/SC atendeu à norma internacional de auditoria.

Não foi considerada a possibilidade de atender, parcialmente, à norma, assim, quando não atendida na sua plenitude, a questão foi respondida com a assertiva “não”. Desse modo, o TCE/SC não atendeu à norma.

Destaca-se que, na medida do possível, o texto da norma internacional foi preservado quando da sua transformação em questões objetivas. Nesse caso, a precaução teve por objetivo preservar o sentido da norma, ainda que detectadas deficiências semânticas na tradução.

Nos casos em que houve sobreposição ou repetição do requisito identificado, manteve-se a norma mais específica, ou seja, a ISSAI 300.

Os requisitos identificados foram agrupados no Apêndice A, que está segmentado em três grupos: aspectos de avaliação da EFS, da auditoria operacional e do monitoramento.

1.3.1.1 Aspectos de avaliação da EFS

Os aspectos de avaliação da EFS dizem respeito à instituição. Nesse caso, realizou-se uma pré-análise dos requisitos identificados em relação à existência de normas, códigos e procedimentos do TCE/SC aplicáveis a todos os tipos de auditoria, em especial, quando oriundos da ISSAI 100.

Entretanto, quando o requisito está previsto na ISSAI 300, mesmo se tratando de avaliação da EFS, a pré-análise levou em consideração que se trata de uma norma aplicável às auditorias operacionais.

Os dois últimos grupos de requisitos identificados, na norma internacional, aspectos da auditoria operacional e monitoramento, foram confrontados com uma amostra previamente selecionada.

1.3.1.2 Aspectos de avaliação da auditoria operacional

Os processos selecionados para a pré-análise dos requisitos identificados em relação aos aspectos da auditoria operacional foram aqueles que tiveram a primeira decisão no Plenário do Tribunal de Contas no período entre 2014 e 2015, conforme Quadro 2:

Quadro 2 - Amostra de auditorias operacionais

Decisão	Processo	Assunto	Unidade Gestora
1340/2014	RLA 11/00654680	Avaliação das políticas públicas voltadas à proteção da criança e do adolescente.	Prefeitura Municipal de Lages
1341/2014	RLA 11/00655732	Relatório DAE 3/2013 - Avaliação das políticas públicas voltadas à proteção da criança e do adolescente.	Prefeitura Municipal de Gaspar
2187/2014	RLA 13/00157760	Auditoria Operacional para avaliar o sistema da Estação de Tratamento de Esgoto Sanitário de Jarivatuba.	Companhia Águas de Joinville

Decisão	Processo	Assunto	Unidade Gestora
5509/2014	RLA 12/00527337	Auditoria Operacional para avaliar o sistema prisional do Estado de Santa Catarina.	Secretaria de Estado da Justiça e Cidadania
5532/2014	RLA 13/00476513	Auditoria Operacional para avaliar a atividade de licenciamento de obras prestada pela Prefeitura Municipal.	Prefeitura Municipal de Florianópolis
0721/2015	RLA 13/00644670	Auditoria Operacional para avaliar o Ensino Médio oferecido pela Secretaria de Estado da Educação, nos aspectos referentes aos profissionais do magistério, gestão, financiamento, infraestrutura das escolas, cobertura e qualidade do serviço.	Secretaria de Estado da Educação
1217/2015	RLA 14/00055447	Auditoria Operacional no Sistema de Pontuação e Processos de Suspensão do Direito de Dirigir.	Departamento Estadual de Trânsito
1945/2015	RLA 14/00338236	Auditoria Operacional para avaliar as ações governamentais de prevenção, mitigação e preparação aos desastres naturais.	Secretaria de Estado da Defesa Civil

Fonte: Produção do autor, 2016.

Definida a amostra, realizou-se uma pré-análise de modo a verificar se o relatório conclusivo da auditoria operacional atendia aos requisitos identificados na norma internacional.

A metodologia para responder às questões – requisitos identificados – foi a mesma aplicada na avaliação da EFS, ou seja, “sim” ou “não”.

Contudo, em relação aos aspectos da auditoria operacional, acrescentou-se a assertiva “não se aplica”, quando a questão não puder ser respondida ou se tratar de questões complementares. Nesse caso, uma vez afirmado que não atende, por exemplo, à realização de avaliação de risco, e na sequência as próximas questões tratam de elementos adicionais de avaliação de risco, caso fossem respondidas, penalizariam duplamente o TCE/SC. Portanto, respondendo “não” na primeira questão, as demais complementares foram respondidas como “não se aplica”.

A análise iniciou com o relatório conclusivo, a fim de responder aos requisitos identificados. Após a análise do relatório, partiu-se para análise das pastas em que são armazenados eletronicamente os arquivos da auditoria, a qual é organizada por fase do processo.

Nessas pastas eletrônicas são arquivados todos os arquivos da auditoria, tais como ofícios, requisições, memorandos, entrevistas, fotos, arquivos recebidos, reportagens, matrizes de planejamento e achados, avaliações de risco e

materialidade, apresentações, relatório preliminar e conclusivo, pareceres, decisões e outras informações.

Dessa forma, a pesquisa buscou ser exaustiva, representativa, homogênea e adaptada ao atendimento do tema proposto.

Ressalta-se que alguns documentos e arquivos pesquisados são procedimentos internos de auditoria, que não são acessíveis ao público em geral. Ainda que o relatório conclusivo da auditoria e a decisão sejam publicadas na sua íntegra, outro pesquisador dificilmente conseguiria identificar se o relatório foi tempestivo, por exemplo.

Nesse caso, utilizou-se como critério, o período entre a apresentação da equipe de auditoria e o julgamento do relatório conclusivo. Entretanto, nem em todos os relatórios de auditoria constam a informação sobre a data da apresentação da equipe. Assim, buscou-se o ofício de apresentação da equipe nas pastas eletrônicas da auditoria.

Da mesma forma, documentos como entrevistas e avaliações de risco e materialidade não fazem parte dos documentos acessíveis ao público.

1.3.1.3 Aspectos de avaliação do monitoramento

A amostra para a pré-análise dos requisitos identificados em relação aos aspectos do monitoramento levou em consideração os processos administrativos PMO julgados no período de 2014 a 2015, como apresentado no Quadro 3:

Quadro 3 - Amostra de monitoramentos

Decisão	Processo	Assunto	Unidade Gestora
0855/2014	PMO 12/00294138	Processo de Monitoramento - Segundo Monitoramento - Avaliação do funcionamento do Programa Estratégia Saúde da Família - PSF, no Município de São José.	Prefeitura Municipal de São José
1940/2014	PMO 12/00310354	Processo de Monitoramento - Segundo monitoramento no funcionamento da Estratégia Saúde da Família em Biguaçu.	Prefeitura Municipal de Biguaçu
3147/2014	PMO 11/00393940	Processo de Monitoramento da Auditoria Operacional no serviço de abastecimento de água de Florianópolis, com abrangência aos exercícios de 2008 e 2009.	Companhia Catarinense de Águas e Saneamento - CASAN

Decisão	Processo	Assunto	Unidade Gestora
4914/2014	PMO 10/00610109	Processo de Monitoramento - Verificação do cumprimento da Decisão nº 1088/2009 exarada no Processo RLA nº 08/00640004 - Auditoria Operacional sobre a ação de formação continuada de professores do ensino fundamental da rede pública estadual - PROMOEX/IRB.	Secretaria de Estado da Educação e Inovação
5155/2014	PMO 12/00189342	Processo de Monitoramento - Auditoria Operacional na Estratégia Saúde da Família no Município de Palhoça, com abrangência ao exercício de 2009.	Prefeitura Municipal de Palhoça
0196/2015	PMO 11/00688312	Processo de Monitoramento - Serviços de transporte escolar prestados pelo Estado e Municípios Catarinenses, com abrangência ao exercício de 2009.	Secretaria de Estado da Educação
0664/2015	PMO 11/00581607	Processo de Monitoramento - Sistema de esgotamento sanitário de Balneário Camboriú.	Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú
1020/2015	PMO 10/00467110	Processo de Monitoramento - Referente ao Serviço de Atendimento Móvel de Urgência - SAMU - Aprovação do Plano de Ação.	Secretaria de Estado da Saúde
1412/2015	PMO 13/00763687	Processo de Monitoramento do Plano de Ação relativo às medidas propostas em decorrência da Auditoria Operacional para avaliação dos serviços prestados pelo Hospital Infantil Joana de Gusmão.	Secretaria de Estado da Saúde

Fonte: Produção do autor, 2016.

A metodologia adotada para responder aos requisitos identificados em relação aos aspectos do monitoramento é a mesma da auditoria operacional.

1.3.2 Objetivo específico “b”

A segunda etapa consistiu em conformar os princípios fundamentais de auditoria operacional previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300 com a percepção dos auditores fiscais de controle externo mais experientes em relação à prática das auditorias operacionais e a forma de organização do TCE/SC.

Para tanto, apresentou-se a pré-análise para os auditores fiscais de controle externo que exercem funções de chefia ou coordenação na área de controle há mais um ano, portanto, os mais experientes em relação à prática das auditorias operacionais adotadas pelo TCE/SC.

A apresentação ocorreu em quatro sessões de duas horas, nos meses de setembro e outubro de 2016, realizadas na sede do TCE/SC.

Além da discussão dos requisitos, avaliou-se a classificação adotada, a interpretação da norma de auditoria internacional e a percepção sobre a possibilidade

do TCE/SC atender plenamente aos princípios fundamentais de auditoria operacional previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300.

Além das anotações realizadas ao longo das sessões, elas foram gravadas e ouvidas posteriormente, a fim de realizar a análise de conteúdo para extrair as conclusões sobre a interpretação e o atendimento ou não da ISSAI 100 e da ISSAI 300 pelo TCE/SC, segundo a percepção dos auditores fiscais de controle externo.

Ao final da última sessão, a seguinte questão foi colocada para o grupo: *na sua opinião, é possível o TCE/SC atender plenamente aos princípios fundamentais de auditoria operacional previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300?*

A resposta poderia ser respondida em grupo ou em separado, sendo disponibilizada uma escala de Likert, com um contínuo de cinco pontos que varia entre “concordo totalmente” e “discordo totalmente”.

1.3.3 Objetivo específico “c”

A terceira etapa consistiu em analisar a prática das auditorias operacionais adotada pelo TCE/SC em relação aos princípios fundamentais de auditoria operacional interpretados da ISSAI 100 e da ISSAI 300.

Esse Capítulo apresenta a análise do material e o tratamento dos resultados. Para cada requisito identificado, processo por processo, atribuiu-se uma afirmação: se o TCE/SC “atende”, “não atende” ou “não se aplica”, mantendo-se o padrão com a metodologia anterior.

Ao final da análise de cada subgrupo (aspectos de avaliação da EFS, da auditoria operacional e do monitoramento) foi apresentado um gráfico do percentual de atendimento da norma. Trata-se de uma representação apenas quantitativa, pois não distingue os requisitos mais e menos relevantes.

Ainda em relação aos subgrupos, nos aspectos relacionados ao processo de auditoria operacional e de monitoramento, após a classificação de cada requisito em relação ao processo, efetuou-se uma análise horizontal – todos os processos quanto ao requisito identificado – e vertical – todos os requisitos identificados em relação à auditoria ou monitoramento.

1.3.4 Objetivo específico “d”

A quarta etapa consistiu em definir estratégia de avanços e melhorias nas práticas de auditoria operacional realizadas pelo TCE/SC.

A estratégia de avanços e melhorias tem por objetivo assegurar que as fiscalizações realizadas pelo TCE/SC atendam aos princípios fundamentais de auditoria operacional interpretados da ISSAI 100 e da ISSAI 300.

Para tanto, os requisitos identificados na norma internacional de auditoria que não foram atendidos pelo TCE/SC foram relacionados nesse Capítulo, a fim de chamar a atenção para o seu cumprimento nas próximas fiscalizações.

A lista de verificação, constante do Apêndice B, também faz parte da estratégia de avanços e melhorias, de modo a assegurar que a auditoria operacional atenda aos requisitos aplicáveis da ISSAI 100 e da ISSA 300 interpretada.

1.3.5 Objetivo específico “e”

A quinta e última etapa dedicou-se a oferecer uma lista de verificação para revisão de auditoria operacional.

O modelo proposto tem por objetivo ser preenchido pelo coordenador de controle, quando da revisão dos procedimentos aplicados na auditoria operacional, de forma a verificar se os princípios fundamentais interpretados da ISSAI 100 e da ISSAI 300 foram atendidos.

Esse procedimento, caso fosse plenamente atendido, possibilitaria a inclusão no relatório de auditoria da indicação da norma que foi adotada, se baseada ou consistente com os princípios fundamentais de auditoria operacional da INTOSAI, nos termos do parágrafo 7 da ISSAI 300 e item 1.4 do presente estudo, que trata da descrição da situação-problema e oportunidade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 AUDITORIA

A descrição das origens históricas da auditoria não é homogênea na literatura nacional (BRAGA, 2003). Estudos do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON, 2007) informam que a atividade de auditor iniciou no Império Persa³, em uma reforma político-administrativa em que Dario I criou a função de “olhos e ouvidos do rei”, com a atribuição de vigiar a ação dos governadores das províncias, garantir o cumprimento das ordens imperiais e fiscalizar a cobrança de impostos.

Sandroni (1989) afirma que os registros contábeis serviram de base para a cobrança de impostos na antiga Babilônia, em 200 a.C., que eram constantemente fiscalizados pelos questores⁴. Attie (2011) afirma ser desconhecida a data de início das atividades de auditoria, mas informa que o primeiro cargo de “auditor”, com esse termo, foi criado pelo Tesouro da Inglaterra em 1314.

Mas, há consenso que o termo auditoria origina-se do latim *audire*, que significa “ouvir”. Inicialmente os ingleses utilizavam o termo *auditing* para definir o conjunto de procedimentos técnicos de revisão de registros contábeis (ARAÚJO, 2008). Atualmente, prevalece o sentido mais amplo, que consiste na ação independente de se confrontar uma determinada condição com um critério preestabelecido, considerando a situação ideal, de modo a opinar ou comentar a respeito.

Para Cordeiro (2013), a profissão de auditor tomou impulso a partir de 1900 com o desenvolvimento do capitalismo e a competição de mercado. Para aprimorar seus produtos, houve a necessidade de captar recursos junto a terceiros, surgindo a necessidade de apurar a fidedignidade das demonstrações financeiras, de modo que os terceiros pudessem assegurar seus investimentos.

Pereira (2011) considera que a atividade ganhou notoriedade após a crise de 1929 na Bolsa de Valores de Nova Iorque, quando os investidores perceberam que estavam desprovidos de informações econômicas fidedignas sobre o negócio em que aportaram seus recursos.

³ Dario I governou o Império Persa de 521 a 486 a.C.

⁴ Cargo de funções administrativas, cobradores de impostos do Império Romano, também eram interventores. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Questor>>. Acesso em: 6 jan. 2016.

No Brasil, os estudos do IBRACON (2007) citam que o primeiro trabalho de auditoria registrado foi realizado pela empresa de Auditoria *Clarkson & Cross* no balanço da São Paulo *Tramway, Light and Power Company*, relativo ao período de 1899 a 1902. Porém não é possível afirmar se os auditores vieram de Toronto ou se mantinham escritório no Brasil naquela época.

A atividade rotineira iniciou com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, que desembarcaram junto com os investimentos internacionais no país (ATTIE, 2011). A primeira firma de auditoria a se instalar em território brasileiro foi *McAuliffe Davis Bell & Co* (1909), seguido da firma *Deloitte, Plender, Griffiths & Co* (1911) e da *Price, Waterhouse & Co* em 1915 (IBRACON, 2007).

A atividade ganhou certa intensidade, no Brasil, com a Lei nº 4.728 de 1965, que instituiu o Mercado de Capitais, tornando obrigatória a auditoria em todas as empresas pertencentes ao Mercado de Capitais (PAGLIATO, 2007).

Posteriormente, com o advento da Lei nº 6.385 em 1976, criou-se a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a exigência da realização de auditoria nas companhias abertas. A partir de então, diversas normas profissionais foram expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela CVM, incrementando os direitos e deveres da atividade de auditor no Brasil (PEREIRA, 2011).

Com a notoriedade da atividade de auditoria, as grandes empresas perceberam a necessidade de dar mais atenção aos seus controles e aos procedimentos internos, uma vez que o administrador, ou o proprietário, priorizava sua atenção para as ações estratégicas e não tinha condições de acompanhar todas as atividades (PAGLIATO, 2007).

Assim, surgiu o auditor interno, com objetivo de acompanhar o cumprimento dos procedimentos internos, definidos pela alta administração para o atingimento dos seus objetivos. Além disso, seu trabalho é mais frequente, realizando os exames nos controles internos com maior grau de profundidade, ao contrário do auditor externo, que tem um período curtíssimo para realizar seus trabalhos.

Pereira (2011) segrega a auditoria em duas espécies: interna ou externa (ou auditoria independente), sendo que naquela, o auditor pertence ao quadro da entidade auditada e o fruto do seu trabalho serve para auxiliar os administradores. Nesta, o auditor não está vinculado ao quadro da entidade auditada e o seu trabalho

frequentemente conclui-se com a publicação de parecer para público indeterminado, tais como: acionistas, empregados ou administradores.

Almeida (2010) apresenta mais distinções entre os auditores internos e externos, citando que cabe ao auditor interno verificar se as normas internas estão sendo seguidas, avaliar se as normas internas precisam de revisão ou substituição, realizar um volume de testes maior e executar auditorias financeiras e operacionais.

Quanto ao auditor externo, cabe emitir parecer ou opinião sobre as demonstrações financeiras, verificando se estas refletem a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa da empresa examinada. Além disso, se as demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e a sua uniformidade em relação ao exercício anterior. Para isso, o auditor externo pode fazer um volume menor de testes para identificar erros relevantes, cabendo a ele realizar apenas auditorias financeiras.

Crepaldi (2015), por sua vez, classifica as auditorias nos seguintes tipos: de demonstrações financeiras, operacionais ou de gestão, tributária, de sistemas de informação, de *compliance* e especial.

Pereira (2011) defende que a auditoria externa não se confunde com auditoria operacional ou de gestão, nem com a auditoria de cumprimento (*compliance*), nem com os serviços de asseguração (*assurance*), nem com a auditoria fiscal ou tributária, nem com a auditoria governamental ou público e tampouco com os serviços de compilação ou de consultoria.

Contudo, há que se fazer algumas considerações, pois as auditorias podem ser classificadas a partir de pontos de vistas diferentes (BARRETO; GRAEFF, 2014). Tanto em relação a ser interna ou externa, quanto de acordo com os seus objetivos, como por exemplo: auditoria financeira ou das demonstrações financeiras; auditoria de conformidade ou de *compliance*; e auditoria operacional ou de gestão.

Os autores definem que a auditoria financeira envolve a obtenção e a avaliação de evidências para emissão de uma opinião⁵ sobre a adequação das demonstrações contábeis de uma entidade.

A auditoria de conformidade busca obter evidências para avaliar se as atividades de uma entidade, sejam elas financeiras ou operacionais, obedecem a

⁵ BARRETO e GRAEFF (2014) utilizam a expressão opinião (do auditor), citando em nota, que desde 2010, não se utiliza mais o termo “parecer”.

regras ou a regulamentos previamente estabelecidos. Nesse sentido, mede-se a aderência dos fatos encontrados com as normas aplicáveis.

A auditoria operacional tem por objetivo avaliar a economia, a eficiência, a eficácia⁶ e a efetividade das atividades operacionais de uma entidade.

Barreto e Graeff (2014) ainda apresentam a auditoria governamental, que pode ser realizada por auditores internos ou externos, com objetivo de verificar as demonstrações financeiras, a obediência às normas e regulamentos, além de salvaguardar ativos de fraude e desvios de recursos no setor público.

Peter e Machado (2003) segregam a auditoria governamental em diversos tipos: de gestão, de programas, operacional, contábil, de sistemas, especial, de qualidade e integral.

Entretanto a classificação de auditoria adotada por Araújo (2008) é mais atual, apresentando uma visão mais imparcial, quando segrega as auditorias em relação ao campo de atuação (governamental ou privada), à forma de realização (interna ou externa) e ao objetivo dos trabalhos (contábil ou financeira, operacional ou de otimização de recursos, e integrada).

Sendo assim, considera-se que auditoria externa não é sinônimo de auditoria independente das demonstrações financeiras. Essa classificação tem relação com a origem (interna ou externa), considerando-se externa toda auditoria que não é realizada pelos auditores do quadro da própria instituição.

Ao mesmo tempo em que as demonstrações financeiras das companhias abertas (que tem valores mobiliários de sua emissão admitidos à negociação no mercado), por força de lei⁷, devem ser obrigatoriamente submetidas à auditoria por auditores independentes registrados na CVM (PAGLIATO, 2007). Essa mesma empresa pode sofrer auditoria externa governamental.

No Brasil, o controle da administração pública, que realiza as auditorias governamentais, é formado pelo sistema de controle interno e externo⁸. O sistema de controle interno é realizado pelos auditores internos de cada Poder e o sistema de controle externo (ROCHA; QUINTIERE, 2013), a cargo do Poder Legislativo, é exercido com auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), no âmbito federal, e pelos

⁶ BARRETO e GRAEFF (2014) utilizam a expressão eficácia.

⁷ § 3º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

⁸ Art. 70 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

tribunais de contas estaduais, municipais e dos municípios, conforme sua respectiva jurisdição.

Por exemplo, a empresa Centrais Elétricas de Santa Catarina (Celesc) é uma sociedade de economia mista (recursos públicos e privados), na qual o Estado de Santa Catarina detém o controle acionário⁹ do capital votante em 50,18%. Por se tratar de uma companhia aberta, a Celesc deve contratar empresa de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na CVM, para auditar as suas demonstrações financeiras anualmente¹⁰ (auditoria externa).

Por outro lado, compete a Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina (ALESC), com auxílio do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), fiscalizar as contas de empresas de cujo capital social o Estado participe¹¹. Nesse caso, a fiscalização também é externa, podendo ter objetivos diversos (financeira, conformidade ou operacional), como cita Barreto (2014).

Mas os Tribunais de Contas brasileiros também realizam auditorias financeiras, citando-se, como exemplo, as auditorias realizadas nas demonstrações financeiras de projetos financiados por bancos de desenvolvimento, tal como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) ou o Banco Mundial (BIRD). Não se trata de realizar auditoria nas demonstrações financeiras do banco, mas nas demonstrações dos projetos que são encaminhadas anualmente pelo tomador do empréstimo ao banco, de modo a verificar a parte financeira, patrimonial e legal da aplicação dos recursos, utilizando-se os procedimentos de auditoria financeira (externa e independente).

No setor público, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores¹² (INTOSAI) é a entidade internacional que congrega as Entidades Fiscalizadoras Superiores¹³ (EFS), emitindo normas e regulamentos que orientam as atividades e os procedimentos de auditoria governamental.

⁹ Disponível em: <<http://novoportal.celesc.com.br/portal/index.php/celesc-holding/perfil-holding/>>. Acesso em: 13 jan. 2016.

¹⁰ Art. 26 da Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976.

¹¹ Inc. V do art 59 da Constituição do Estado de Santa Catarina, atualizada até a Emenda Constitucional n.º 71/2015.

¹² Estatuto: A INTOSAI é uma organização autônoma, independente e apolítica, criada como uma instituição permanente para promover o intercâmbio de ideias e experiências entre as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) dos países membros, em relação à auditoria governamental (INTOSAI, 2007).

¹³ Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) são as instituições do Estado responsáveis pela execução de auditorias governamentais, exemplo do TCU e demais tribunais de contas estaduais.

A INTOSAI edita as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores¹⁴ (ISSAI), classificando as normas em números de 1 a 4 dígitos, que por sua vez representam o nível hierárquico¹⁵.

O nível 1, versa sobre os Princípios Fundamentais e foi denominado de ISSAI 1 – Declaração de Lima. O nível 2 compreende a descrição dos Requisitos prévios para o funcionamento das EFS, citando-se como exemplo, a ISSAI 10 – Declaração do México sobre a Independência das EFS.

O nível 3 aborda os Princípios Fundamentais de Auditoria, dentre os quais cita-se a ISSAI 300 – Princípios Fundamentais de Auditoria de Desempenho. O nível 4 estabelece as Diretrizes de Auditoria, que se subdividem em Diretrizes Gerais de Auditoria e Diretrizes sobre Temas Específicos. Nesse último nível, cita-se a ISSAI 3000 – Diretrizes de Auditoria de Desempenho.

Observa-se que os dois primeiros níveis têm uma abrangência mais direcionada para as EFS e os dois últimos para os procedimentos de auditoria.

A INTOSAI pacifica o entendimento sobre a definição dos três principais tipos de auditoria por meio da ISSAI 100 (INTOSAI, 2015a), que trata dos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público:

Auditoria financeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

Auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade¹⁶, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

Auditoria de conformidade foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos,

¹⁴ O Comitê de Normas Profissionais da INTOSAI publica as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) contendo os princípios fundamentais para o funcionamento das EFS e os requisitos prévios de auditoria governamental.

¹⁵ Disponível em: <<http://es.issai.org/principios-de-clasificación/>>. Acesso em: 2 nov. 2016

¹⁶ Nota do autor: O TCU traduziu *effectiveness*, do inglês, para efetividade. Porém, reconhece em nota de tradução que o termo em inglês abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: efetividade (conceito relacionado aos resultados) e eficácia (conceito relacionado ao grau de alcance das metas programadas). Apesar de a INTOSAI utilizar o termo eficácia na publicação da língua espanhola, a definição em ambas as línguas abrange os dois sentidos (metas e resultados).

acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

Em 2013, a INTOSAI publicou os Princípios Fundamentais de Auditoria, mandamentos de nível 3, que são segregados em quatro cadernos: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100), Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira (ISSAI 200), Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 300) e Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade (ISSAI 400). Recentemente, em 2015, o TCU publicou essas normas traduzidas para a língua portuguesa.

No nível 4, a INTOSAI publicou normas internacionais de auditorias em três grupos principais, denominados diretrizes gerais: Financeira (ISSAI 1000-2999), Desempenho (ISSAI 3000-3999) e Conformidade (ISSAI 4000-4999).

A INTOSAI ainda publicou diretrizes para auditorias com temas específicos: Instituições Internacionais (ISSAI 5000-5099), Ambiental (ISSAI 5100-5199), Privatização (ISSAI 5200-5299), Tecnologia da Informação (ISSAI 5300-5399), Dívida Pública (ISSAI 5400-5499), Ajuda a Desastre (ISSAI 5500-5599), Revisão entre Pares (ISSAI 5600-5699) e Prevenção à Corrupção (ISSAI 5700-5799).

Nesse arcabouço, a INTOSAI (2004) apresenta algumas características da auditoria de desempenho, em comparação com a financeira e a de conformidade. A auditoria financeira tende a aplicar normas relativamente fixas, enquanto a auditoria de desempenho é mais flexível na escolha de temas, objetos, métodos e critérios de fiscalização.

As raízes da auditoria financeira estão vinculadas ao setor privado, com o objetivo de assegurar aos investidores que não existem distorções relevantes nas demonstrações financeiras apresentadas pela companhia. A auditoria de desempenho tem origem no setor público e o seu foco é avaliar a eficiência e a efetividade¹⁷ das atividades, programas e órgãos da administração pública, prestando a devida atenção à economia, e propondo melhorias, se for o caso.

As auditorias financeiras, de conformidade e de desempenho têm características de exame independente. Contudo, aquela deve ocorrer periodicamente, à medida que estas não têm características de repetição temporal.

¹⁷ Vide nota 16.

Enquanto a auditoria financeira e de conformidade utilizam-se precipuamente de listas de verificação, a auditoria de desempenho, devido a variedade e a complexidade das questões, tem um escopo amplo, aberto a diferentes critérios de interpretação, ampla seleção de métodos de investigação e avaliação.

A auditoria de conformidade deve limitar-se ao mandato legal, ao passo que a auditoria de desempenho deve ter liberdade de examinar as atividades por diferentes perspectivas.

Apesar das características distintas, a ISSAI 100 (INTOSAI, 2015a) prevê a possibilidade de a EFS realizar auditorias combinadas, incorporando aspectos financeiros, operacionais e/ou de conformidade.

A ISSAI 3000-3999 (INTOSAI, 2004), ou apenas ISSAI 3000, prevê que deve haver uma cooperação entre os diferentes tipos de auditoria para melhor atingir o objetivo de cada uma.

A INTOSAI esclarece que auditoria do setor público é indispensável para a administração pública, pois aumenta a confiança do público sobre o responsável pela gestão dos seus recursos. A auditoria aumenta a confiança dos usuários, fornecendo informações e avaliações independentes e objetivas a respeito de desvios dos padrões aceitos ou dos princípios de boa governança.

Para o presente estudo, dentre as ISSAI publicadas, destacam-se a ISSAI 100, que trata dos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público, e a ISSAI 300 (INTOSAI, 2015b), que zela pelos Princípios Fundamentais de Auditoria de Desempenho, documentos de nível 3, que serão utilizados com referência.

2.2 AUDITORIA DE DESEMPENHO

Com objetivo de promover estudos sobre desempenho e *accountability*¹⁸ no setor público, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) promoveu, em junho de 1995, um simpósio sobre auditoria de desempenho, do qual participaram representantes dos Estados-membro e especialistas.

¹⁸ O termo *accountability* não será traduzido para o português, tendo em vista que a literatura brasileira aceita-o em inglês. Campos (1990), após 12 anos de pesquisas, observa que a expressão *accountability* diz respeito ao relacionamento entre a administração pública e seu público, no melhor sentido da palavra público.

Este evento deu origem ao documento Auditoria de Desempenho e a Modernização do Governo (OCDE, 1996), que reúne 17 artigos sobre auditoria de desempenho, no que tange ao seu panorama geral, às regras, aos objetivos, aos estudos de caso e às perspectivas.

O estudo da OCDE identificou que dos treze países respondentes, doze realizavam algum tipo de avaliação governamental que poderia ser classificada como auditoria de desempenho (BARZELAY, 2002).

A época, Barzelay (1996) identificou que o termo auditoria de desempenho não estava amplamente consolidado nos governos dos membros da OCDE e na literatura acadêmica. Considerando as dificuldades linguísticas para uma definição precisa, o autor defendeu que não se tratava de uma auditoria, mas de uma inspeção em práticas organizacionais e de produção que eram otimizadas para receber uma configuração de metas e obrigações, com o principal objetivo de responsabilizar pelo desempenho.

Glynn (1996), menciona que a auditoria de desempenho deve ser dirigida para as questões mais imediatas da eficiência do programa e as metas de produção. Concluindo que se os programas não são geridos de forma eficiente e as metas de produção não são alcançadas, havendo pouca probabilidade de se alcançar bons resultados e impactos globais.

Quanto à origem, Pollitt (2008) afirma que a auditoria de desempenho surgiu como uma forma distinta de auditoria, quando os governos da Europa Ocidental, América do Norte e Australásia¹⁹ promoveram programas extensivos de reforma da administração pública com objetivo de modernizar, tornar mais eficiente e, em alguns casos, diminuir o tamanho geral do aparato estatal

Shand e Anand (1996) são mais específicos, informando que os movimentos para avaliação de programas ou auditoria de eficiência iniciaram no final dos anos 1960 e início de 1970 nos Estados Unidos de América do Norte, seguidos pela Austrália em 1979, Noruega em 1980 e no Reino Unido em 1983.

Em relação ao motivo que influenciou as nações para a realização das auditorias de desempenho, Shand e Anand (1996) citam a crescente ênfase nos resultados e demanda pela responsabilização no setor público. Nesse sentido, os

¹⁹ Australásia é a região que inclui a Austrália, a Nova Zelândia, a Nova Guiné e algumas ilhas menores da parte oriental da Indonésia. Disponível em: < <https://pt.wikipedia.org/wiki/Australásia>>. Acesso em: 20 jan. 2016.

grupos de pressão externa passaram a exigir a contenção do aumento dos gastos públicos, mudanças tecnológicas, atitudes sociais, liberalização econômica e grupos internos, políticos e funcionários públicos, exigindo a desconcentração do poder.

Publicações mais recentes, de instituições públicas renomadas, como Escritório de *Accountability* Governamental dos Estados Unidos²⁰ (GAO), definem auditoria de desempenho como a auditoria que fornece achados ou conclusões baseadas em uma avaliação de provas suficientes, além de evidências apropriadas com base em critérios (GAO, 2011). O GAO estabelece que o seu propósito é fornecer uma análise objetiva para ajudar a administração e os responsáveis pela governança e supervisão, de modo que as informações sejam usadas para melhorar o desempenho e as operações do programa, reduzir custos, facilitar a tomada de decisões pelas partes com responsabilidade de supervisão ou inicialização de ação corretiva e contribuir para a responsabilização na área pública.

O Escritório do Auditor Geral do Canadá²¹ (OAG) define auditoria de desempenho com uma avaliação independente, objetiva e sistemática da forma como o governo está gerindo suas atividades, responsabilidades e recursos (OAG, 2015). Completa, informando que as auditorias contribuem para um serviço público eficaz e um governo responsável perante o Parlamento e os canadenses.

O Escritório Nacional de Auditoria da Austrália²² (ANAO) estabelece que auditoria de desempenho é uma avaliação independente, objetiva e sistemática de programas de entidades do setor público, recursos, sistemas de informação, medidas de desempenho, sistemas de monitoramento e conformidade legal e política (ANAO, 2013).

O ANAO ainda registra que essas auditorias desempenham um papel importante na melhoria das práticas de entidades do setor público de administração e gestão, envolvendo a avaliação da implementação de programas específicos do governo, políticas, projetos e atividades, bem como nos parceiros do estado democrático.

²⁰ *United States Government Accountability Office* (GAO) é o órgão responsável pelas Auditorias, Avaliações e Investigações do Congresso dos Estados Unidos da América do Norte.

²¹ *Office of the Auditor General of Canada* (OAG) é o órgão que realiza auditorias independentes nas operações do governo federal para auxiliar na prestação de contas ao Parlamento do Canadá.

²² *Australian National Audit Office* (ANAO) é o órgão responsável por fornecer uma visão independente do desempenho e da gestão financeira das entidades do governo australiano para o Parlamento da Austrália.

Na Inglaterra e no País de Gales, a auditoria de desempenho é conhecida como *Value for Money*, ou em uma tradução livre: “auditoria de custo-benefício”. Esta modalidade de auditoria foi incorporada à Lei de Finanças do Governo Municipal, de 1982²³ (DE OLIVEIRA, 1996). Essa lei passou a exigir dos auditores o exame das contas e a certificação de que a aplicação dos recursos atendeu aos princípios da economicidade, da eficiência e da efetividade.

Posteriormente, a Lei Nacional de Auditoria²⁴, de 1983, criou a Comissão de Contas Públicas e o Escritório Nacional de Auditoria²⁵ (NAO) do Reino Unido, com o objetivo de promover a economicidade, eficiência e a efetividade no uso de recursos pelos departamentos governamentais.

Como as duas leis do Reino Unido não definem claramente o que é *Value for Money*, reproduz-se a constante do Glossário eletrônico de termos do NAO²⁶, que a delimita como a melhor combinação de custo de longo prazo e qualidade (ou adequação ao propósito) para cumprir a exigência do usuário, utilizando os critérios de economia, da eficiência e da efetividade.

Na Europa, o Tribunal de Contas Europeu (TCE) utiliza na língua portuguesa a expressão auditoria de resultado, definindo-a como um exame independente, objetivo e fiável para verificar se as empresas, os sistemas, as operações, os programas, as atividades ou os organismos funcionam em conformidade com os princípios da economia, da eficiência e da eficácia²⁷ e se existe margem para melhorias (TCE, 2015).

Segundo Nascimento (2002), na América Latina, o termo foi inserido pelo Instituto Latino-Americano e do Caribe de Ciências Fiscalizadoras (ILACIF), que passou a ser denominado em 1990 de Organização Latino-Americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).

A definição de auditoria de desempenho mais recente da INTOSAI está publicada na ISSAI 300 (INTOSAI, 2015b), que a descreve como o exame

²³ *Local Government Finance Act of 1982, Part III, parágrafo 15*. Disponível em:

<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1982/32/pdfs/ukpga_19820032_en.pdf>. Acesso em: 19 jan. 16.

²⁴ *National Audit Act 1983, Part II, parágrafo 6*. Disponível em:

<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1983/44/pdfs/ukpga_19830044_en.pdf>. Acesso em: 19 jan. 16.

²⁵ *National Audit Office (NAO)* – trata-se do órgão do Reino Unido que analisa as despesas públicas para o Parlamento.

²⁶ Disponível em: <<https://www.nao.org.uk/successful-commissioning/glossary-of-terms/#V>>. Acesso em: 19 jan. 16.

²⁷ O Tribunal de Contas Europeu (TCE) utiliza a expressão eficácia, apesar da sua definição envolver a consecução de objetivos específicos fixados e a obtenção dos resultados esperados.

independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade²⁸ e se há espaço para aperfeiçoamento.

Independente da nomenclatura adotada e da definição, as EFS que realizam auditoria de desempenho se destacam como órgãos fundamentais para a consolidação de Estados democráticos e para o aumento da transparência, *accountability* e melhoria da gestão pública (GOMES, 2002).

Campos (1990), após 12 anos de pesquisas, afirmou que existe uma forte ligação entre auditoria e *accountability*, apesar dessa expressão ser mais recente na literatura brasileira. A autora observa que a expressão diz respeito ao relacionamento entre a administração pública e seu público, no melhor sentido da palavra público.

No Brasil, por sua vez, Campos (1990) afirma que a completa falta de zelo pelo dinheiro público e o desrespeito pela sua clientela (público), a cultura do nepotismo, a passividade com a corrupção, a tributação excessiva e o desperdício de recursos, dificulta a absorção da expressão *accountability* na administração pública.

Acrescenta, ainda, que enquanto o controle externo (Tribunais de Contas) se limitar a aspectos contábeis e orçamentários, a burocracia não se moverá no sentido da *accountability*, pois os sistemas tradicionais de *accountability* foram desenhados para estabelecer e reforçar a confiança pública na probidade de seu governo. Dessa forma, o Brasil precisa de um novo sistema de *accountability* que estabeleça e reforce a confiança pública no desempenho governamental.

Vinte anos depois do estudo de Campos (1990) sobre *accountability*, Pinho e Sacramento (2009) apresentam uma série de fatos históricos que contribuem para o exercício do *accountability* no Brasil, como a eleição direta para presidente, bem como o seu impedimento, movimentos de combate à corrupção, campanha para aprovação da lei de combate aos crimes eleitorais e a lei da “ficha limpa”. Dessa forma, concluem que houve o aumento de *accountability* no Brasil, ou pelo menos, criou-se algumas condições para isso.

Araújo (2008) define *accountability* como a relação em que o delegante transfere responsabilidade para o delegado, que aceita e assume o compromisso de

²⁸ Vide nota 16.

informar ao delegante como ele, delegado, está desempenhando as ações inerentes à responsabilidade que lhe foi conferida.

Complementa, informando que, no setor público, a *accountability* é conceituada como a obrigação de todo administrador governamental de prestar contas à sociedade de como utiliza os recursos que lhe são confiados para serem administrados em favor da coletividade, de forma fiel, justa, objetiva e transparente.

O'Donnell (2004) trabalha com a perspectiva da *accountability* horizontal e vertical. A primeira, horizontal, está alicerçada na teoria dos freios e contrapesos, na qual a separação dos poderes proporciona o necessário equilíbrio na sociedade²⁹.

O autor, ainda, separa a *accountability* horizontal em *de balance* e *asignada*³⁰. Aquela é exercida pelos poderes (executivo, legislativo ou judiciário) e essa por agências que têm a atribuição de monitorar, prevenir, impedir e/ou promover a sanção de atos ilegais ou omissos (controladorias, cortes de contas e similares).

O segundo tipo de *accountability*, vertical, é quando acontece o controle de autoridades políticas por meio de ações de um conjunto de associações de cidadãos e de movimentos, aos quais têm o objetivo de divulgar erros governamentais, incluir temas na agenda pública ou ativar o funcionamento das agências horizontais.

Rocha (2013) explica que a *accountability* também se realiza no processo eleitoral, no plano dos agentes e nas organizações públicas, bem como por meio do controle exercido pela imprensa, pelas organizações e pelas associações da sociedade civil e pelos próprios cidadãos.

Nesse quesito, Cobra (2014) esclarece que a auditoria operacional se destina para o gestor das finanças públicas e, especialmente, à sociedade e ao cidadão brasileiro. Isso possibilita a avaliação do desempenho dos governantes na aplicação dos recursos públicos disponibilizados com transparência e *accountability*.

Mas, além da auditoria propriamente dita, Barzelay (2002) defende que as organizações devem ser responsabilizadas pelos resultados de sua atuação mais do que pela sua forma de funcionamento, ou seja, o enfoque seria o de responsabilizar indivíduos e organizações pelo não atendimento de padrões razoáveis de economia, eficiência e efetividade.

Nesse sentido, a atenção da administração passa a ser focada na otimização de processos produtivos e no desenho dos programas. O objetivo da auditoria de

²⁹ Art. 2.º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

³⁰ Termo em espanhol, que numa tradução livre equivale a atribuída.

desempenho, seria, então, o de contribuir para a operacionalização de processos político-administrativos pelos quais a *accountability* de desempenho é estruturada, incentivada e controlada.

Além dos esforços para a realização da auditoria de desempenho, na Alemanha e no Reino Unido, é comum haver um processo de acompanhamento para verificar se as recomendações decorrentes das auditorias operacionais foram implementadas; dessa forma, criando uma certa pressão para que a organização auditada adote as reformas (YETANO, 2014).

Enfim, tendo em vista que a INTOSAI promove o intercâmbio de ideias e experiências de auditoria governamental entre as EFS dos países membros, considera-se que as suas normas servem como referência internacional para consolidação das auditorias de desempenho no mundo. Dessa forma, torna-se importante tê-las como referência nesse estudo.

2.3 AUDITORIA OPERACIONAL NO BRASIL

Além do termo auditoria de desempenho (*Performance Auditing*), utilizado sobretudo nos países de origem anglo-saxã, utiliza-se o termo auditoria de gestão (*Auditoría de Gestión*), principalmente nos países neolatinos (ROCHA; QUINTIERE, 2013). No Brasil, porém, auditoria operacional é o termo que vem sendo adotado pelos auditores federais de controle externo do TCU para descrever o trabalho de auditoria cujo objetivo específico é de melhoria das operações examinadas (DE OLIVEIRA, 1996).

O primeiro dispositivo legal que previu a realização de auditoria operacional na administração pública federal foi o Decreto nº 93.874/1986 (DA CUNHA, 1997), que atribuía ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo o papel de examinar os atos da gestão, com o propósito de certificar a exatidão e regularidade das contas e de comprovar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos.

Posteriormente, corroborando com essa tendência, inseriu-se na Constituição Federal de 1988, a previsão dos órgãos de controle realizarem auditorias operacionais a fim de verificar se os recursos públicos foram aplicados de forma eficiente, econômica e eficaz.

O TCU foi pioneiro, na década de 80, com a realização de auditorias operacionais realizadas em consonância com a tendência internacional de avaliar os

resultados alcançados pelos programas, projetos, atividades, órgãos e entidades da administração pública (TCU, 1998). Entretanto, em 1995, com o Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos, em parceria com a Fundação Getúlio Vargas, com a universidade americana *Virgínia Polytechnique Institute* e com a *National Academy of Public Administration* dos Estados Unidos, inauguraram-se novos métodos de avaliação de programas e projetos governamentais. O trabalho foi consolidado no Manual de Auditoria de Desempenho (TCU, 1998), que serviu de referência para diversos órgãos governamentais do país (MENDONÇA, 2005).

Transcorridos dois anos da publicação da primeira edição, o TCU aprovou a primeira revisão do Manual de Auditoria de Desempenho, denominando-o de Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU, 2000). Por último, em 2010, foi aprovada a segunda revisão, alterando a sua denominação para Manual de Auditoria Operacional (TCU, 2010a).

O Manual de Auditoria de Desempenho do TCU (1998) estabelecia que o seu objetivo era examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, definindo-os em seu glossário:

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

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

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

$$E_c = \frac{M_R / T_R}{M_P / T_P} = \frac{M_R \cdot T_P}{M_P \cdot T_R}, \text{ onde: } \begin{cases} E_c = \text{Eficácia;} \\ M_R = \text{Meta Realizada;} \\ T_R = \text{Tempo Utilizado para Obter } M_R; \\ M_P = \text{Meta Programada;} \\ T_P = \text{Tempo Planejado para Obter } M_P. \end{cases}$$

Conclusões:¹⁴

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

Eficiência: relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. O resultado expressa o custo de uma unidade de produto final em um dado período de tempo. Analogamente ao conceito de eficácia, pode-se estabelecer o grau de eficiência relativa de um programa, projeto ou atividade comparando-o com as metas e custos programados ou com dados de outras

iniciativas que perseguem os mesmos objetivos. Nesse caso, somente serão comparáveis iniciativas que, além dos objetivos, possuam as mesmas características de programação. Pode ser representada pela seguinte relação:

$$E_f = \frac{M_R / T_R \cdot C_R}{M_P / T_P \cdot C_P} = \frac{M_R \cdot T_P \cdot C_P}{M_P \cdot T_R \cdot C_R} = E_c \cdot \frac{C_P}{C_R}, \text{ onde: } \begin{cases} E_f = \text{Eficiência;} \\ C_R = \text{Custo Real;} \\ C_P = \text{Custo Programado.} \end{cases}$$

Conclusões:

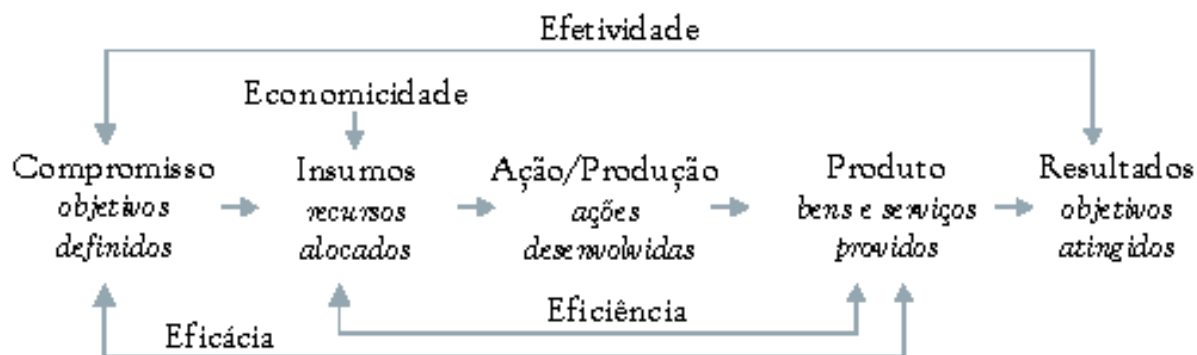
- se $E_f > 1$, eficiência superior à prevista;
- se $E_f = 1$, eficiente;
- se $E_f < 1$, ineficiente.

O Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU (2000) estabelecia que o objetivo da auditoria de desempenho operacional era examinar a ação governamental quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia, enquanto a avaliação de programa busca examinar a efetividade dos programas e projetos governamentais. O glossário apresentava os mesmos conceitos de economicidade, efetividade, eficiência e eficácia do manual anterior.

O Manual de Auditoria Operacional do TCU - MAOp (2010) estabelece que a auditoria operacional é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

O MAOp (2010) acrescenta aos conceitos algumas expressões e o Diagrama de insumo-produto (figura 1), que ilustra as principais dimensões de análise e suas inter-relações:

Figura 1 - Diagrama de insumo-produto



Fonte: Manual de Auditoria Operacional (TCU, 2010).

Os conceitos das dimensões de análise descritos no MAOp (2010) foram complementados com algumas informações, como por exemplo, o de efetividade, que o alcance dos resultados pretendidos deve ser “a médio e longo prazo”. Já o conceito de eficiência foi acrescida da necessidade de manutenção dos padrões de qualidade.

Além das quatro dimensões de análise, o MAOp (2010) apresenta outras dimensões que podem aparecer na delimitação das questões de auditoria, tais como: aspectos como a qualidade dos serviços e a equidade (tratamento desigual é justo quando é benéfico ao indivíduo mais carente-desigualdade justa).

Também em 2010, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e o Instituto Rui Barbosa (IRB), com apoio do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), lançou as Normas de Auditoria Governamental (NAGs), que tiveram como referência os Princípios Fundamentais de Auditoria Governamental incluídos nas normas da INTOSAI.

As NAGs definem auditoria operacional de forma mais ampla, como segue:

1102.1.2 – AUDITORIA OPERACIONAL: exame de funções, subfunções, programas, projetos, atividades, operações especiais, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e sistemas governamentais com o objetivo de se emitir comentários sobre o desempenho dos órgãos e entidades da Administração Pública e o resultado das políticas, programas e projetos públicos, pautado em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção ao meio ambiente, além dos aspectos de legalidade.

Da mesma forma, os conceitos de economicidade, efetividade, eficácia, eficiência e equidade também foram adaptados, nos seguintes termos:

1106 – ECONOMICIDADE: refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para a solução de um determinado problema. Quando

relacionado às aquisições, refere-se à oportunidade de redução de custos na compra de bens ou serviços, mantendo-se um nível adequado de qualidade.

1107 – EFETIVIDADE: refere-se ao resultado real obtido pelos destinatários das políticas, programas e projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental.

1108 – EFICÁCIA: diz respeito ao grau de realização de objetivos e de alcance das metas.

1109 – EFICIÊNCIA: é a racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos. Preocupa-se com os meios, com os métodos e procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis.

[...]

1111 – EQUIDADE: princípio pelo qual os responsáveis pela Administração Pública utilizam de forma imparcial os recursos que lhe são colocados à disposição pela própria comunidade, a fim de garantir da melhor maneira a justiça social, satisfazendo ao interesse público.

A ISSAI 300 (INTOSAI, 2015b) define auditoria operacional como o exame independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.

Na sequência, acrescenta que as auditorias operacionais devem oferecer novas informações, conhecimento ou valor ao:

a) princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.

b) princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.

c) princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

O princípio da efetividade descrito na ISSAI 300 é uma tradução literal da versão do documento na língua inglesa. Portanto, o conceito de efetividade abrange a concepção de eficácia (atingimento das metas/objetivos) e de efetividade (alcance dos resultados), tratados separadamente na língua portuguesa.

Além dessas publicações, outro fator importante, que contribuiu para a difusão das auditorias operacionais nos Tribunais de Contas (TCs) estaduais e municipais, foi o processo de reestruturação promovido pelo Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), que teve apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

Esse processo de modernização dos TCs teve origem na crise financeira de 1997 e 1998, que obrigou o Brasil a pedir socorro financeiro ao Fundo Monetário Internacional (FMI) e a desvalorizar o câmbio. O governo precisou fazer um rigoroso ajuste fiscal e propôs ao Congresso Nacional uma lei que assegurasse o equilíbrio das contas públicas, sendo, desse modo, aprovada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n.º 101/2000 (LOUREIRO; ABRUCIO, 2004).

Com o advento da necessidade de fiscalizar os fundamentos da LRF, surge a necessidade de modernização tecnológica e reestruturação interna dos TCs brasileiros tendo em vista a valorização da sua função fiscalizatória (LOUREIRO; TEIXEIRA; MORAES, 2009). Assim, nasceu o PROMOEX, com o objetivo de fortalecer institucionalmente e modernizar os Tribunais de Contas (BRASIL, 2006).

Segundo Albuquerque (2006), o sistema de tribunais de contas brasileiros é formado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), 26 tribunais de contas estaduais (TCE) e seis tribunais de contas com jurisdição municipal (TCM), totalizando 34 órgãos³¹. Respeitadas as devidas jurisdições, os tribunais de contas devem exercer o controle externo de modo a auxiliar o Poder Legislativo, considerando a previsão da realização de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nos termos do artigo 70 da Constituição Federal de 1988.

A necessidade de avaliar o resultado dos programas de governo também foi identificada na pesquisa sobre a imagem dos Tribunais de Contas subnacionais (ARANTES; ABRUCIO; TEIXEIRA, 2005). Esta pesquisa identificou que 36,9% dos jurisdicionados entrevistados nunca sofreram qualquer tipo de fiscalização de conformidade e 51,2% deles nunca haviam passado por fiscalização de resultado. Em contrapartida, 97,6% do pessoal de Controle Interno do Poder Executivo considerou como importante ou muito importante a realização de avaliações de resultado pelos TCs, seguido de 81,4% dos membros do Poder Judiciário e 89,3% dos gestores e técnicos do Poder Executivo.

³¹ Os TCE têm jurisdição na administração pública do respectivo estado e da totalidade dos seus municípios, excetuados os seguintes casos: (i) Bahia, Ceará, Pará e Goiás, que possuem um tribunal de contas com jurisdição apenas sobre a administração estadual (TCE) e um tribunal com jurisdição em todos os seus municípios (TCM); (ii) São Paulo e Rio de Janeiro, cujas capitais possuem tribunais de contas específicos (TCM), enquanto os TCE têm jurisdição na administração pública estadual e dos demais municípios do Estado.

Nessa esteira, o Projeto de Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional do TCU, iniciado em abril de 1998, realizou 47 Auditorias Operacional até 2004 (ALBUQUERQUE, 2006), sendo que as primeiras trataram de aspectos administrativos e as seguintes buscavam avaliar programas de governo, com ênfase no exame da qualidade da prestação dos serviços e na sua capacidade de contribuir para a solução dos problemas sociais.

Posteriormente, com o Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social (CERDS), o TCU adotou como prioridade o exame da promoção da equidade e redução da pobreza.

A Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) realizou o Diagnóstico dos Tribunais de Contas do Brasil para avaliar a qualidade e a agilidade do controle externo por meio de revisão por pares³². Dos 33 Tribunais de Contas dos Estados, Distrito Federal e Municípios do Brasil³³, 28 participaram do diagnóstico, sendo que 96% (27) dos Tribunais de Contas afirmaram ter servidores capacitados em auditorias operacionais e 82% realizaram pelo menos duas auditorias operacionais no período de 2012 a 2013 (ATRICON, 2013).

Na área acadêmica, observam-se várias publicações sobre auditorias operacionais, bem como avaliação e monitoramento das políticas públicas brasileiras, a exemplo de Ceneviva e Farah (2012), Pinto e Gerhardt (2013), Santos e Raupp (2015). Porém são poucos os artigos que tratam do monitoramento de auditorias operacionais.

Ceneviva e Farah (2012) defendem que a transparência das informações governamentais e prestação de contas (*accountability*) formam a condição necessária para o funcionamento dos mecanismos de responsabilização, uma vez que propiciam o controle e a fiscalização. Ainda, quando dispõe de um sistema de monitoramento e avaliação implantado, que funcione de forma transparente, propicia uma mudança qualitativa no controle social.

Entretanto os estudos de Santos e Raupp (2015) apontam que o Brasil carece de uma cultura consolidada de monitoramento e avaliação nas instituições públicas, que respeite os instrumentos constitucionais de planejamento, melhore a

³² Revisão por pares acontece quando uma EFS sofre avaliação voluntária de outra EFS (ou várias EFS). Os participantes decidem livremente sobre o conteúdo, procedimentos e a forma de utilização dos resultados. ISSAI 5600.

³³ Não inclui o TCU.

aprendizagem organizacional e fortaleça o conhecimento técnico, de modo que as informações sejam úteis e utilizáveis para fins de revisão e correção de planos e programas governamentais.

Dessa forma, ressalta-se a importância da realização de auditorias operacionais pelos órgãos de controle externo, bem como a contribuição do TCU em redigir os manuais de auditoria operacional que servem como referência nacional para a realização dessa modalidade de auditoria e, portanto, também poderão ser utilizados no presente estudo.

2.4 AUDITORIA OPERACIONAL EM SANTA CATARINA

O Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina iniciou a realização de auditorias operacionais em 2002, com a promoção do curso de Auditoria de Gestão no Setor Público, que capacitou 92 auditores fiscais de controle externo (AFCE) no período de 2002 a 2004, os quais realizaram 20 auditorias como trabalho de conclusão do curso. Posteriormente, as diretorias técnicas do TCE/SC realizaram mais duas auditorias no período entre 2004 a 2006.

Com objetivo de alavancar esse tipo de auditoria, o TCE/SC criou a Diretoria de Atividades Especiais (DAE) em 2007, com a competência de realizar auditorias operacionais, dentre outras atribuições.

Ainda no exercício de 2007, por meio do PROMOEX, o TCU capitaneou uma capacitação em auditoria operacional que envolveu quase todos os tribunais de contas brasileiros. Esse evento contou com a participação de quatro representantes do TCE/SC, que a replicaram para os demais servidores da DAE à época. Como resultado dessa capacitação, na sequência, os tribunais de contas brasileiros realizaram uma auditoria operacional em conjunto, sob a coordenação do TCU, com o objetivo de avaliar as ações de formação continuada de professores do ensino fundamental das redes públicas estaduais, sob responsabilidade da Secretarias de Estado da Educação (SED).

No exercício de 2009, o TCU, com apoio do PROMOEX, coordenou mais uma auditoria operacional, envolvendo diversos estados da federação, dessa vez para avaliar o funcionamento da Estratégia de Saúde da Família (ESF), sendo que no Estado de Santa Catarina foram avaliados os municípios de Biguaçu, Palhoça e São

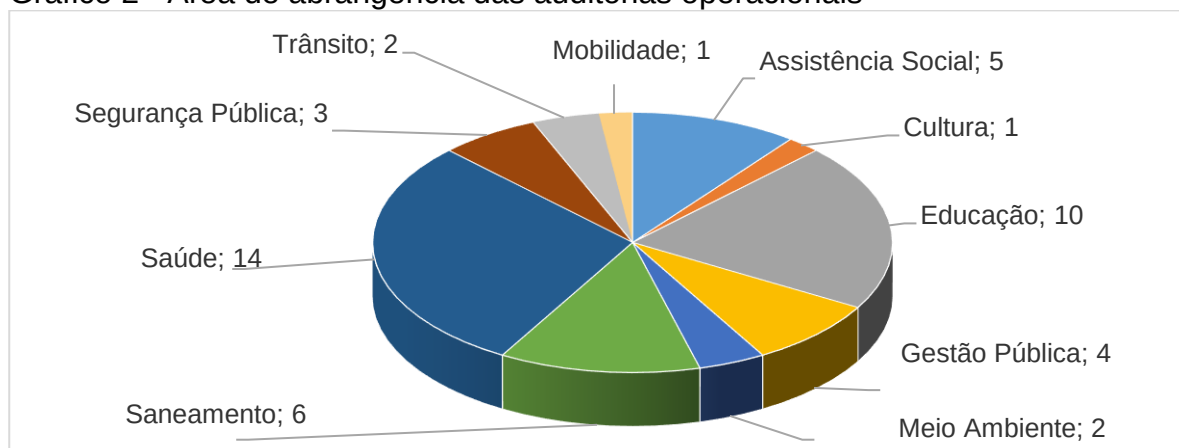
José, bem como as ações de monitoramento e avaliação desenvolvidas pela Secretaria de Estado da Saúde (SES).

O TCE/SC ainda participou de mais quatro auditorias operacionais nacionais sob a coordenação do TCU, com os seguintes temas: Saneamento - Sistema de Esgotamento de Balneário Camboriú - 2010; Meio Ambiente – processo de licenciamento ambiental realizado pela Fundação do Meio Ambiente de Santa Catarina (Fatma) - 2011; Ensino Médio – oferecido pela SED - 2012; Saúde – qualidade dos serviços de atenção básica oferecidos em Unidades Básicas de Saúde (UBS) sob responsabilidade da SES e de quatro Secretarias Municipais de Saúde - 2014.

2.4.1 A representatividade as auditorias operacionais

No período de 2004 a 2015, sob a coordenação do TCU ou não, o TCE/SC realizou 48 auditorias operacionais, as quais podem ser segregadas nas seguintes áreas de abrangência, conforme Gráfico 2:

Gráfico 2 - Área de abrangência das auditorias operacionais



Fonte: Sistema de Controle de Processos do TCE/SC

No âmbito do TCE/SC, o primeiro dispositivo infralegal que tratou sobre o exercício da fiscalização operacional foi a Instrução Normativa N. TC-03/2004, de 06 de dezembro de 2004. Contudo, na prática, houve a necessidade de revisão dessa norma, com a inclusão de dispositivos que previssessem a possibilidade de aplicação de multa pela não apresentação de documentos, bem como o descumprimento injustificado das decisões do TCE/SC.

Nesse sentido, a Resolução nº TC-79/2013, de 06 de maio de 2013, que dispõe sobre a fiscalização por meio de auditoria operacional, foi aprovada pelo Plenário do TCE e passou a reger a atividade.

Apesar da regulamentação da atividade, o TCE/SC nunca adotou oficialmente um manual de auditoria operacional. Em 2010, o Planejamento Estratégico do Órgão previu a elaboração de manuais de procedimentos de auditoria de conformidade e operacional, mas somente aquele foi adotado oficialmente pelo TCE/SC. Sendo assim, a DAE passou a utilizar o Manual de Auditoria Operacional do TCU como documento balizador de suas atividades.

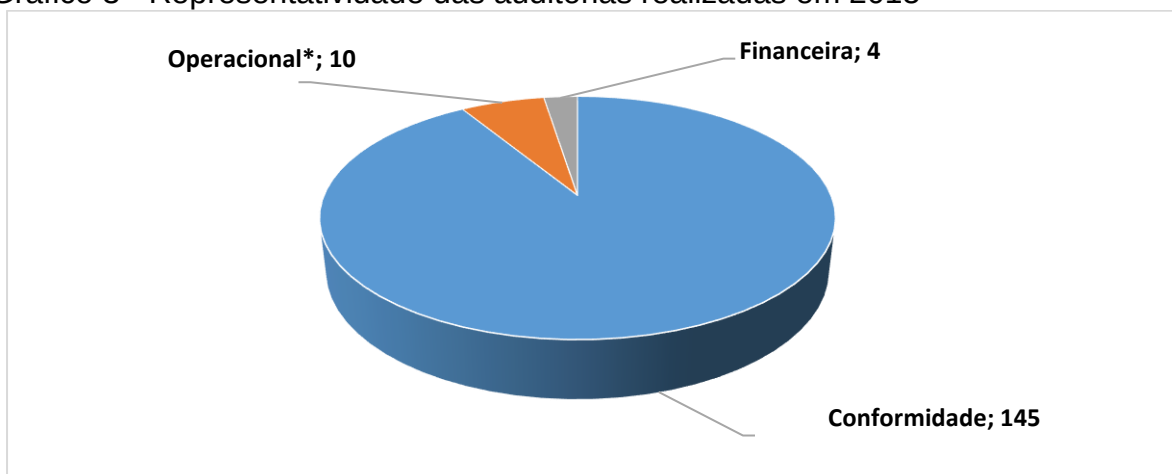
2.4.2 A estrutura para realização das auditorias operacionais

Quanto à alocação de pessoal para a realização das auditorias operacionais, o Relatório Anual de Atividades (TCE/SC, 2015) registra que dos 293 cargos de auditor fiscal de controle externo preenchidos, 160 estão lotados nas diretorias técnicas subordinadas da Diretoria Geral de Controle Externo (DGCE).

A DAE é uma das diretorias técnicas da DGCE, dispondo de 18 AFCE ao final do exercício de 2015, dos quais 10 estão designados para realização de auditorias operacionais, ou seja, 6,25% da força de trabalho a disposição da DGCE.

No exercício de 2015, o TCE/SC realizou 159 ações de fiscalização, registradas no Sistema de Programação de Auditorias da seguinte forma: 145 (91,2%) foram auditorias para verificar a conformidade dos atos praticados pela administração pública, 10 (6,3%) foram fiscalizações de caráter operacional e 4 (2,5%) foram auditorias financeiras, como pode ser observado no Gráfico 3.

Gráfico 3 - Representatividade das auditorias realizadas em 2015



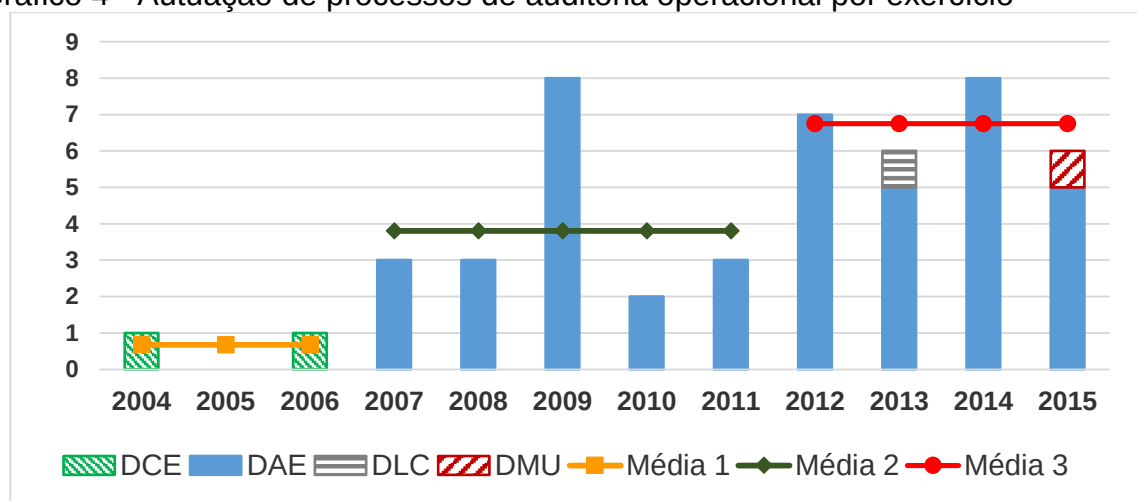
Fonte: Sistema de Programação de Auditorias do TCE/SC.

*Sistema soma as auditorias operacionais e os seus monitoramentos.

Contudo, das dez fiscalizações de caráter operacional cadastradas no sistema, três são monitoramentos³⁴ de auditorias já realizadas e duas foram agrupadas em apenas um processo devido à quantidade de recomendações e à singularidade do tema.

Nos últimos quatro anos, autuaram-se, em média, seis processos de auditoria operacional por exercício, como demonstrado no Gráfico 4:

Gráfico 4 - Autuação de processos de auditoria operacional por exercício



Fonte: TCE/SC – Sistema de Controle de Processos, considerando somente processos autuados, conforme a data de execução da auditoria.

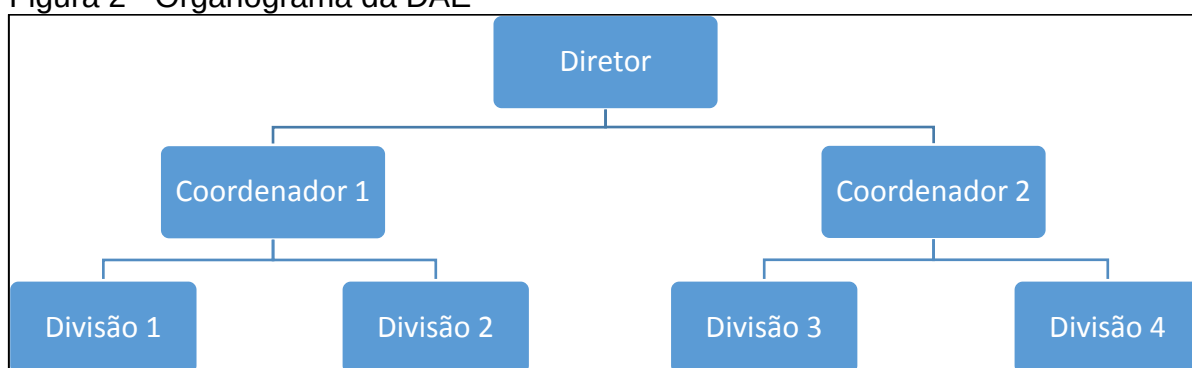
Legenda: DCE – Diretoria de Controle da Administração Estadual; DAE – Diretoria de Atividades Especiais; DLC – Diretoria de Controle de Licitações e Contratações; e DMU – Diretoria de Controle dos Municípios.

³⁴ Monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações prolatadas em processo de auditoria operacional e os resultados delas advindos. Art. 9.º da Resolução n.º TC-79/2013.

Observa-se do Gráfico 4, três ciclos de implantação da auditoria operacional no TCE/SC, que são representados pelas linhas horizontais (Média 1, 2 e 3). Após o período inicial de capacitação (2002 a 2014), apenas duas auditorias operacionais foram realizadas na Diretoria de Controle da Administração Estadual (DCE) no período de 2004 a 2006, alcançando uma média de 0,67 auditorias por ano (Média 1).

O segundo ciclo iniciou em 2007, com a criação da Diretoria de Atividades Especiais (DAE), que passou a contar com duas divisões com a atribuição exclusiva de realizar auditorias operacionais, como representado na Figura 2:

Figura 2 - Organograma da DAE



Fonte: Produção do autor, 2015.

Entre 2007 a 2011, a Divisão 1 realizava auditorias financeiras; a Divisão 2, auditorias de conformidade e as Divisões 3 e 4, auditorias operacionais. Entretanto, quando o estoque de auditorias de conformidade aumentava, alguns processos eram redistribuídos para as Divisões 3 e 4, comprometendo de certo modo a atividade. Nesse período, a média de auditorias operacionais realizadas foi de 3,8 por exercício (Média 2 do Gráfico 4).

No início de 2012, houve uma reforma administrativa no TCE/SC, na qual quase todos os AFCE que realizavam auditoria de conformidade na DAE foram transferidos para a Diretoria de Controle dos Municípios (DMU) e para a DCE. Nessa oportunidade, os auditores fiscais lotados na DAE foram redistribuídos e a Divisão 2 também passou a realizar auditorias operacionais.

Após essa reforma, a capacidade operacional foi reduzida de 22 auditores fiscais ao final de 2011, para 18 no início de 2012. Mesmo assim, com a redução da instrução de processos de conformidade, a média de auditorias operacionais realizadas pela DAE passou de 3,8 para 6,25 auditorias.

Ainda, considerando a Iniciativa Estratégica nº 6 - Disseminação das Auditorias Operacionais nas Diretorias Técnicas, prevista no Planejamento Estratégico para 2013-2016, a Diretoria de Controle de Licitações e Contratações (DLC) realizou uma auditoria operacional em 2013 e a DMU outra em 2015. Sendo assim, a média de auditorias realizadas no terceiro ciclo foi de 6,75 por ano (Média 3 do Gráfico 4).

A partir da análise desses dados, conclui-se que o esforço da instituição para realizar auditorias operacionais em unidades técnicas que instruem processos de conformidade não tem surtido efeito, vide produtividade na DCE, DLC e DMU no primeiro e terceiro ciclo.

Apesar de não fazer parte do presente estudo, supõe-se que a dificuldade para as outras diretorias técnicas realizarem esse tipo de fiscalização seja devido a existência de processos em estoque e a complexidade da realização das auditorias operacionais.

Nesse sentido, supõe-se que as outras diretorias técnicas dificilmente proporão fiscalizações de caráter operacional, que demandam mais tempo e esforço, enquanto disporem de processos de conformidade autuados, em estoque.

2.4.3 O processo de auditoria operacional

O processo de auditoria operacional no TCE/SC segue um rito específico, que envolve desde a seleção dos temas objeto de propostas de auditoria, definição do objeto, respeito às principais fases (planejamento, execução e relatório), documentos e técnicas aplicadas, como descrito na sequência.

A programação de fiscalização do TCE/SC compreende o período que vai do mês de abril até março do ano posterior. Na prática, o Diretor Geral de Controle Externo (DGCE) provoca os diretores dos órgãos de controle para apresentarem os Temas de Maior Relevância (TMR), que são norteadores para a proposição de fiscalizações.

Após a consolidação dos TMRs pela DGCE, os chefes das divisões dos órgãos de controle lançam as propostas de fiscalização no Sistema de Planejamento de Auditoria (SPA), identificando o objeto, os períodos de planejamento, execução e relatório da fiscalização, além da quantidade de auditores necessários para a sua realização. A programação é aprovada em sessão administrativa pelos conselheiros,

sendo, então, disponibilizada para os órgãos de controle iniciarem os procedimentos de fiscalização.

As auditorias operacionais iniciam a fase de planejamento com um levantamento de informações sobre o assunto a ser abordado. O levantamento consiste numa fase interna, na qual é identificada a legislação aplicável, estudos, manuais, boas práticas, atores envolvidos, reportagens, auditorias, dentre outras informações.

O planejamento ainda dispõe de uma fase externa, que inicia com a apresentação da equipe por meio de ofício expedido pelo diretor do órgão de controle. Nessa fase, são visitadas as principais instituições envolvidas, a fim de entrevistar os profissionais, conhecer a atividade e a infraestrutura disponível, identificar gargalos e problemas, bem como detectar quais as informações e relatórios poderão ser fornecidos por meio de requisição.

Nessa fase, as informações coletadas são submetidas a técnicas de análise de ambiente e avaliação de causa e efeito, de problema, de impacto, de risco e/ou materialidade.

A equipe elabora a matriz de planejamento com as seguintes informações: objetivo geral, problema, questões de auditoria, informações requeridas, critérios, fontes das informações, procedimentos de coleta e análise de dados, limitações e o que a análise vai poder dizer.

A partir da matriz de planejamento, são elaborados os papéis de trabalho, que servem para coletar as informações necessárias à análise dos dados.

Nesse momento, o planejamento da auditoria deve ser apresentado para os gestores responsáveis pela atividade, como forma de aprimorar a metodologia e diminuir a resistência por meio da transparência dos procedimentos a serem aplicados. A equipe, ainda, deve testar os papéis de trabalho, para verificar se os objetivos pretendidos serão atingidos. Por problemas geográficos, às vezes esses procedimentos são realizados no início da execução da auditoria.

A fase de execução inicia com um novo ofício de apresentação da equipe que coloca em prática as ações planejadas. Após a coleta de informações e a análise de dados, os auditores fiscais de controle externo preenchem a matriz de achados, com a descrição da situação encontrada, o critério, as análises, as evidências, as causas, os efeitos, as determinações e recomendações, bem como os benefícios esperados.

A fase de elaboração do relatório inicia com a descrição da Introdução (visão geral da auditoria e do auditado), seguido pela Análise (achados de auditoria) e a Conclusão (determinações e recomendações). Nesse estudo, o primeiro relatório será chamado de preliminar.

Para cada auditoria operacional, o TCE/SC autua um processo administrativo com a sigla RLA. Nesse processo são juntados, em ordem cronológica, todos os documentos expedidos pelo órgão de controle, a exemplo dos ofícios de apresentação e requisições de documentos e informações, bem como os documentos de resposta, protocolados no TCE/SC pela da unidade responsável pela atividade objeto da auditoria.

Enfim, após juntar no processo administrativo todas as evidências de auditoria e o relatório preliminar, o processo é tramitado ao relator - conselheiro julgador - para autorizar a audiência. Após anuência do Relator, o diretor do órgão de controle encaminha ao responsável o ofício de audiência, acompanhado do relatório preliminar.

Apresentada as justificativas e contrarrazões do responsável, a equipe redige o relatório conclusivo, no qual constam os comentários do gestor e as considerações da equipe sobre os comentários.

O relatório conclusivo é submetido ao relator³⁵ para elaboração do seu voto e deliberação no Plenário do Tribunal de Contas. Proferindo-se a decisão³⁶, será determinado ao gestor responsável a correção de descumprimento legal e/ou recomendado ações corretivas de melhoria da gestão dos recursos públicos.

Essa decisão ainda fixa prazo para o gestor público apresentar plano de ação, documento no qual o gestor público deve indicar o responsável, a ação corretiva que será adotada e o prazo necessário para sua implementação.

Apresentado o plano de ação, a equipe de auditoria redige um novo relatório, o qual sugere a aprovação com ou sem ressalvas. O relatório do plano de ação é encaminhado novamente ao relator para uma segunda deliberação no Plenário.

O plano de ação aprovado é transformado em um termo de compromisso assumido entre o TCE/SC e o gestor. A decisão ainda fixa o prazo para o

³⁵ Toda vez que o processo de auditoria ou monitoramento é submetido ao relator, para deliberação, antes deve ser tramitado para o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas.

³⁶ A Secretaria Geral do Tribunal de Contas encaminha a decisão, o voto do relator e o relatório do órgão de controle ao gestor responsável após cada decisão.

administrador público apresentar relatórios sobre o cumprimento do compromisso assumido no plano de ação.

Recebido o relatório sobre o cumprimento do compromisso assumido no plano de ação, ou não tendo sido apresentado o relatório no prazo estabelecido na decisão, autua-se o processo de monitoramento com a sigla PMO. Nesse processo, o órgão de controle instrui os procedimentos de fiscalização para verificar o cumprimento das deliberações prolatadas no processo de auditoria operacional e do compromisso assumido no plano de ação aprovado.

O monitoramento também é lançado no SPA, sendo realizadas as fases de planejamento, execução e relatório. Da mesma forma, são juntados os documentos expedidos pelo órgão de controle e os recebidos em resposta, além das demais evidências, no processo administrativo PMO.

O processo administrativo é encaminhado ao relator com o relatório de monitoramento, para que seja proferida nova decisão sobre o cumprimento, ou não, das determinações e/ou recomendações.

Normalmente, para cada auditoria operacional, são realizados dois monitoramentos, porém, há casos em que o órgão de controle ou o relator solicitam um terceiro procedimento de fiscalização. Via de regra, no segundo monitoramento, se o desempenho do gestor responsável for considerado insatisfatório, em relação ao cumprimento das determinações, sugere-se a aplicação de multa.

3 DESENVOLVIMENTO

Como pode ser observado na metodologia, a proposta deste estudo diz respeito aos procedimentos de auditoria aplicados pelo TCE/SC na realização das suas auditorias operacionais.

Nesse sentido, não inclui aspectos normativos de avaliação da EFS constantes nas normas de nível 1 e 2 da INTOSAI. Entretanto, inclui os aspectos institucionais constantes das normas de nível 3, tal como o parágrafo 13 da ISSAI 100, que trata da existência de ordenamento constitucional específico para assegurar a missão e o mandato da EFS, garantindo-lhe independência e discricionariedade para desempenhar suas atribuições.

Avaliou-se que o fato de não abordar as normas de níveis 1 e 2 não representaria prejuízo ao presente estudo, pois muitos dos requisitos lá dispostos foram reproduzidos no nível 3. Contudo a avaliação do TCE/SC em relação aos dois níveis iniciais da INTOSAI poderia ser objeto de outro estudo.

3.1 IDENTIFICAR OS REQUISITOS APLICÁVEIS AO TCE/SC NOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL PREVISTOS NO NÍVEL 3 DAS NORMAS INTERNACIONAIS DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DA INTOSAI

As normas internacionais de auditoria da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), no nível 3, aplicáveis para as auditorias operacionais são a Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 100 e a ISSAI 300.

A ISSAI 100 está segmentada em Introdução, Propósito e Aplicabilidade das ISSAI, Marco referencial para auditoria no setor público, Elementos de auditoria do setor público e Princípios de auditoria do setor público.

A ISSAI 300 apresenta uma segregação muito parecida, com Introdução, Propósito de aplicabilidade dos princípios fundamentais de auditoria operacional, Marco de referência para auditoria operacional, Elementos de auditoria operacional, Princípios de auditoria operacional.

Neste estudo, a ordem dos fatores seguirá a ordem da ISSAI 100, abrangendo Marco referencial, Elementos de auditoria e Princípios de auditoria. Dentro de cada

elemento desses, serão bordados os requisitos de cada princípio, tanto os gerais, como os relacionados ao processo de auditoria.

Nesse Capítulo, como os dois principais documentos são de auditoria da INTOSAI e foram amplamente nominados ao longo do trabalho, citar-se-á somente o nome do documento de referência, sem a indicação da autoria e da data, mas com a designação do parágrafo correspondente após a barra.

3.1.1 Marco referencial

A Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) deverá exercer a sua função fiscalizatória dentro de um ordenamento constitucional específico e em virtude de sua missão e mandato, que lhe garantem suficiente independência e poder discricionário para desempenhar suas atribuições no setor público. O mandato de uma EFS pode definir as responsabilidades gerais no campo da auditoria e fazer disposições adicionais relativamente a auditorias e outros trabalhos (ISSAI 100/13).

A INTOSAI descreve a auditoria do setor público como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos (ISSAI 100/18).

Dessa forma, as auditorias realizadas no setor público ajudam a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

O ambiente de auditoria do setor público é aquele cujos governos e outras entidades são responsáveis pelo uso de recursos públicos para a prestação de serviços aos cidadãos, cabendo a essas entidades o dever de prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos (ISSAI 100/17).

O objetivo das auditorias, no setor público, pode variar, dependendo do tipo de fiscalização que está sendo realizada. Porém todas contribuem para a boa governança quando (ISSAI 100/20):

- a) fornecem aos usuários, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficientes e apropriada, relativas às entidades públicas;

- b) aperfeiçoam a *accountability* e a transparência, promovendo melhorias contínuas e permanente confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;
- c) fortalecem a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correção sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;
- d) criam incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.

Em relação às auditorias operacionais, a ISSAI 300/11 estabelece que as auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao princípio da economicidade, eficiência ou efetividade:

- princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.
- princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.
- princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

Destaca-se, em relação a este último princípio, que a definição adotada pela INTOSAI (ISSAI 300/11) abrange, na língua portuguesa, a descrição de eficácia (atingimento das metas/objetivos) e de efetividade (alcance dos resultados). Portanto, ainda que na versão em espanhol da ISSAI 300 se utilize o termo *eficacia*, em português a expressão que abrange resultado somente pode ser efetividade, tal como traduziu o Tribunal de Contas da União (TCU).

Nesse contexto, a auditoria operacional frequentemente inclui análise das condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios de economicidade, eficiência e efetividade, incluindo boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega de serviços. Quando apropriado, também deve ser levado em consideração, o impacto do marco regulatório ou institucional no desempenho da entidade auditada.

A INTOSAI estabelece que o objetivo principal da auditoria operacional é promover, de forma construtiva, a governança econômica, efetiva e eficaz³⁷, bem como contribuir para a *accountability* e transparência (ISSAI 300/12).

A promoção da *accountability* acontece quando a auditoria ajuda os responsáveis pela governança e pela supervisão a melhorar o desempenho. Para

³⁷ Manteve-se a coerência com o texto da norma traduzida pelo TCU, pois as expressões utilizadas na língua inglesa foram *effective and efficient* e na língua espanhola *eficaz y eficiente*.

tanto, torna-se necessário examinar se as decisões tomadas pelo poder legislativo ou pelo poder executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz³⁸ e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos.

Dessa forma, deve-se examinar se alguma deficiência nas leis e nos regulamentos, bem como na implementação, estão impedindo que os objetivos específicos sejam alcançados. Assim, a auditoria deve focar em áreas com maior potencial para agregar valor aos cidadãos e que tenham maior potencial para aperfeiçoamento, de forma a proporcionar incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas.

Ainda no sentido de contribuir com o fornecimento de informações úteis aos cidadãos, bem como servir de base para aprendizado e melhorias da administração pública, as EFS devem ser livres para decidir o tema objeto da auditoria operacional e não devem ser impedidas de publicar os seus achados.

Caso a EFS realize a sobreposição ou a combinação de tipos de auditoria, deve-se considerar que, além dos elementos de auditoria operacional, também deve cobrir aspectos de auditoria de conformidade e financeira. Nesse caso, todas as normas relevantes devem ser observadas, apesar de a INTOSAI reconhecer que talvez não seja viável, uma vez que pode haver prioridades normativas diferentes.

A ISSAI 300/14 estabelece que a escolha da norma preponderante deve considerar o objetivo primário da auditoria. A norma de desempenho deve prevalecer se o objetivo principal tiver como ponto de convergência as atividades e os resultados, em vez de focar em relatórios e contas.

3.1.2 Elementos de auditoria

A ISSAI 100/24 estabelece que todas as auditorias do setor público devem contar com os mesmos elementos básicos, quais sejam: o auditor, a parte responsável, os usuários previstos, os critérios para avaliar o objeto e a informação resultante da avaliação.

A INTOSAI chama os primeiros elementos de “as três partes da auditoria”. O papel do auditor está a cargo do titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a

³⁸ Vide nota 37, expressão em inglês *efficiently and effectively* e em espanhol *eficiente y eficazmente*.

tarefa de conduzir as auditorias, sendo que a reponsabilidade geral pela auditoria do setor público é aquela definida no mandato da EFS (ISSAI 100/25).

A ISSAI 300/16 destaca que os auditores operacionais devem ter considerável discricionariedade para seleção de objetos e identificação de critérios, o que acaba por influenciar quem são as partes responsáveis e os usuários previstos. Observa que as recomendações propostas pelos auditores não podem assumir as responsabilidades de nenhuma das partes responsáveis. Ainda que usualmente trabalhem em equipe, de modo a proporcionar habilidades diferentes e complementares.

A parte responsável tem suas principais responsabilidades determinadas pelo ordenamento constitucional ou legal, podendo ser pessoas ou organizações. A parte pode ser responsável pela elaboração da informação que será objeto da análise, pela gestão do objeto ou por atender às recomendações acerca do objeto (ISSAI 100/25).

A ISSAI 300/17 prevê que o papel da parte responsável pode ser compartilhado. Assim, cada um seria responsável por um diferente aspecto do objetivo da auditoria, sendo que algumas partes podem ser responsáveis por ações que tenham causado problemas. Porém outras podem ser capazes de promover a mudança necessária para atender às recomendações e outras fornecer informações relevantes ou evidências.

A terceira e última parte da auditoria são os usuários previstos, que podem ser pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Como exemplo, a ISSAI 100/25 cita os órgãos do legislativo ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral.

A ISSAI 300/18 orienta que uma parte responsável também pode ser usuário previsto, mas raramente será o único.

O objeto da auditoria no setor público abrange a informação, condição ou atividade que será objeto de mensuração ou avaliação de acordo com os critérios previamente estabelecidos. Dependendo do objetivo da auditoria, o objeto pode assumir várias formas e ter diferentes características. Entretanto, para ser apropriado, o objeto deve ser identificável e passível de avaliação ou mensuração baseada em critérios, de modo que os procedimentos para a obtenção de evidência suficiente e apropriada para formação da opinião ou conclusão de auditoria (ISSAI 100/26).

Na auditoria operacional, o objeto não precisa estar limitado a programas, entidades ou fundos, podendo incluir atividades (com seus produtos, resultados e

impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências). A ISSAI 300/19 cita alguns exemplos, tais como: prestação de serviços pelas partes responsáveis ou os efeitos da política e regulação do governo sobre a administração, as partes interessadas, os negócios, os cidadãos e a sociedade. Nesse caso, o objeto é determinado pelo objetivo e formulado nas questões de auditoria.

Os critérios de auditoria do setor público são as referências usadas para avaliar o objeto. Os critérios devem ser adequados às circunstâncias de cada auditoria, devendo o auditor considerar sua relevância e compreensibilidade para os usuários previstos, assim como sua integridade, confiabilidade e objetividade (neutralidade, aceitabilidade geral e comparabilidade com os critérios utilizados em auditorias similares).

Fatores como o objetivo e o tipo da auditoria influenciam os critérios, que podem ser específicos ou gerais. As possíveis fontes incluem leis, regulamentos, princípios e boas práticas. Os critérios ainda precisam estar disponíveis para os usuários previstos entenderem como o objeto foi avaliado ou mensurado (ISSAI 100/27).

Porém, quando se trata de auditorias operacionais, os auditores muitas vezes são responsáveis por desenvolver um critério de auditoria, além de selecionar outros relevantes (ISSAI 300/20).

A informação sobre o objeto se refere ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios. Dependendo do objetivo e do escopo da auditoria, a informação sobre o objeto pode assumir várias formas e ter diferentes características (ISSAI 100/28).

Os trabalhos de auditoria, no setor público, podem ser classificados em dois tipos: trabalhos de certificação e trabalhos de relatório direto (ISSAI 100/29).

No trabalho de certificação, a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios da auditoria e apresenta as informações sobre o objeto. Cabe ao auditor obter evidências suficientes e apropriadas para expressar uma conclusão, sob uma base razoável. As auditorias financeiras sempre serão trabalhos de certificação.

No trabalho de relatório direto, o auditor seleciona o objeto e os critérios, levando-se em consideração o risco e materialidade, de forma a mensurar ou avaliar o objeto de acordo com os critérios estabelecidos. O resultado da mensuração do objeto é apresentado num relatório de auditoria, na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião.

O trabalho de relatório direto ainda pode proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas. As auditorias operacionais, normalmente, são trabalho de relatório direto e as auditorias de conformidade podem assumir quaisquer um dos dois tipos ou ambos ao mesmo tempo.

A ISSAI 100/31 destaca que as auditorias no setor público devem ter segurança sobre a confiabilidade e a relevância da informação que é utilizada para a tomada de decisões. Nesse sentido, a informação deve ser baseada em evidência suficiente e apropriada, executando procedimentos para reduzir ou administrar o risco de fazer conclusões inadequadas.

O nível de asseguração deve ser comunicado de forma transparente aos usuários previstos. Entretanto, tendo em vista as limitações que lhes são inerentes, não cabe as auditorias fornecer uma asseguração absoluta (ISSAI 300/22).

Conforme o tipo da auditoria e a necessidade dos usuários previstos, a ISSAI 100/32 prevê duas maneiras de asseguração:

- (1) por meio de opiniões e conclusões que transmitem explicitamente o seu nível, aplicável a todos os trabalhos de certificação e a certos trabalhos de relatório direto; e
- (2) de outras formas, como por exemplo nos trabalhos de relatório direto, quando o auditor não fornece uma declaração explícita de asseguração sobre o objeto. Entretanto, nesses casos, o auditor informa aos usuários o grau de confiança necessário, descrevendo explicitamente, de maneira equilibrada e razoável, o desenvolvimento dos achados, critérios e conclusões, bem como por que a combinação de achados e critérios resultaram em conclusões ou recomendações.

O nível de asseguração pode ser mensurado em razoável ou limitada (ISSAI 100/33). Considera-se razoável, quando o nível de asseguração é alto, ainda que não absoluto. Dessa forma, a conclusão da auditoria é expressa de forma positiva, ou seja, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade com todos os aspectos relevantes, ou, quando for o caso, que a informação sobre o objeto fornece uma visão verdadeira e justa, de acordo com os critérios aplicáveis.

A asseguração limitada é aquela em que os procedimentos executados são restringidos, de modo a não ser possível obter uma asseguração razoável. Porém, baseado no julgamento profissional do auditor, avalia-se que as informações são significativas para os usuários previstos. Dessa forma, o auditor afirma que, com base

nos procedimentos realizados, nada veio ao seu conhecimento para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis.

Para as auditorias operacionais, a asseguração tem o mesmo objetivo de endossar a confiabilidade das informações e evidências, de forma a administrar o risco de relatórios inadequados. Entretanto, a ISSAI 300/21 assevera que não se trata de emitir opinião se a entidade alcançou a economicidade, eficiência e efetividade, tal como ocorre com as demonstrações em uma auditoria financeira.

Contudo, o nível de asseguração de uma auditoria operacional deve ser comunicado de forma transparente no seu relatório, podendo assumir diferentes maneiras: (1) por meio de uma visão geral sobre aspectos de economia, eficiência e efetividade, em que o objetivo da auditoria, o objeto, a evidência obtida e os achados alcançados permitam tal conclusão; ou (2) fornecendo informação específica sobre uma série de pontos incluindo o objetivo de auditoria, as questões formuladas, a evidência obtida, os critérios usados, os achados alcançados e as conclusões específicas (ISSAI 300/22).

Vencidos esses requisitos, um relatório de auditoria operacional equilibrado proporciona informações suficientes ao usuário, descrevendo a forma como seus achados levaram a um conjunto de conclusões e a uma única conclusão geral, quando for o caso. Assim, para declarar que todos os pontos de vista relevantes foram considerados, torna-se necessário explicar os critérios e desenvolvidos e utilizados, apresentando a harmonia da narração (ISSAI 300/23).

3.1.3 Princípios de auditoria

A ISSAI 100/34 destaca os princípios que considera fundamentais para a condução de uma auditoria. Didaticamente, os princípios fundamentais são agrupados em princípios gerais e os princípios relacionados ao processo de auditoria, como demonstra a Figura 3:

Figura 3 - Áreas cobertas pelos princípios de auditoria do setor público



Fonte: INTOSAI, 2015 – ISSAI 100/34.

Antes de tratar dos princípios gerais, a INTOSAI faz uma referência aos requisitos organizacionais que a EFS deve estabelecer e manter procedimentos apropriados para assegurar a ética e o controle da qualidade no nível organizacional (ISSAI 100/35).

Os requisitos organizacionais têm por objetivo proporcionar com segurança razoável que a EFS e seus servidores cumpram as normas profissionais e as exigências éticas, legais e regulamentares aplicáveis, destacando as orientações dispostas na ISSAI 30 – Código de Ética (INTOSAI, 2016a) e a ISSAI 40 – Controle de Qualidade para as EFS (INTOSAI, 2016b).

Nesse sentido, a INTOSAI considera esses procedimentos, no nível da EFS, como pré-requisito para a aplicação ou o desenvolvimento de normas nacionais baseadas nos seus Princípios Fundamentais de Auditoria.

3.1.3.1 Princípios gerais

Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes. Nesse sentido, a EFS deve adotar políticas que disponham sobre exigências éticas e destaquem a necessidade do seu cumprimento. Também deve ser assegurado ao auditor a independência necessária para que os seus relatórios sejam imparciais (ISSAI 100/36).

Os auditores também têm o dever de manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda a auditoria (ISSAI 100/37).

O devido zelo prevê que o auditor deva planejar e executar as auditorias de maneira diligente, evitando qualquer conduta que possa desacreditar o seu trabalho de fiscalização.

O ceticismo profissional possibilita que o auditor mantenha distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando da avaliação da suficiência e adequação da evidência obtida na auditoria. Além disso, deve manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos.

O julgamento profissional acontece com a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria.

O auditor que mantém uma conduta compatível com o ceticismo e o julgamento profissionais, bem como o devido zelo, aplicando-os nas tomadas de decisão, no curso da auditoria, assegura que seu comportamento profissional é apropriado.

A ISSAI 300/31 acrescenta em relação ao julgamento e ceticismo profissional, que os auditores operacionais devem analisar as questões por diferentes perspectivas, tendo uma atitude aberta e objetiva diante de vários pontos de vista e

argumentos. Auditores que não são receptivos podem perder evidências e argumentos relevantes, aumentando a probabilidade da ocorrência de erros de julgamento ou viés cognitivo.

Nesse quesito, os auditores ainda precisam estar dispostos a desenvolver novos conhecimentos, sendo criativos, reflexivos, flexíveis, engenhosos e práticos em seus esforços para coletar, interpretar e analisar dados. Logo, disposição para inovar, tanto na auditoria em si, como nos processos ou atividades auditados.

Os auditores ainda devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade. Assim, as normas profissionais devem estar de acordo com as políticas e procedimentos de controle de qualidade de uma EFS, a fim de garantir que as auditorias sejam realizadas com a elevada qualidade desejável (ISSAI 100/38).

Os procedimentos de controle de qualidade devem abordar aspectos como direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta para tomada de decisões em assuntos difíceis ou controversos.

A ISSAI 300/32 destaca que os auditores devem aplicar procedimentos para salvaguardar a qualidade, garantindo que os requisitos aplicáveis sejam atendidos e dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e justos que agreguem valor e respondam às questões de auditoria.

Nesse sentido, os procedimentos devem ser relevantes e fáceis de administrar, garantindo que os auditores estejam abertos a comentários recebidos do controle de qualidade.

Os auditores também devem tomar as medidas apropriadas, quando existir diferença de opinião entre os supervisores e a equipe de auditoria, de modo a assegurar que a perspectiva da equipe receba consideração suficiente e seja consistente com a política da EFS.

Outro ponto de destaque é a variação dos objetivos das auditorias operacionais. Essa variação de uma auditoria para outra enseja a definição clara do que constitui um relatório de alta qualidade no contexto específico de um trabalho de auditoria, sendo necessário estabelecer medidas gerais de controle de qualidade, que serão complementadas por medidas específicas da auditoria.

A EFS ainda deve atender ao princípio geral do gerenciamento de equipes e habilidades. Nesse quesito, os auditores devem possuir, de forma coletiva, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a

auditoria. Para tanto, torna-se necessária a compreensão e a experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional (ISSAI 100/39).

Essa gestão das equipes de auditoria é alcançada mediante o recrutamento de profissionais qualificados, desenvolvimento e treinamento de pessoal, elaboração de manuais e outras orientações escritas, bem como de recursos suficientes para auditoria. Além da utilização desses profissionais, a INTOSAI prevê o uso de técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas que não estão disponíveis na EFS. Nesse caso, se necessário, deverá ocorrer a contratação de especialistas para a realização de tarefas específicas.

Para a efetivação das auditorias operacionais, a ISSAI 300/30 estabelece que a equipe de auditoria deve dispor coletivamente de conhecimento sólido de auditoria, delineamento de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação, bem como habilidades pessoais tais como capacidade analítica, de escrita e comunicação.

A formação e a aprendizagem no trabalho têm por objetivo manter as habilidades profissionais aos auditores, devendo estar disponível para o desenvolvimento continuado. Além disso, para aprimorar as habilidades individuais, deve-se promover uma atitude aberta à aprendizagem e uma cultura de gestão encorajadora.

Igualmente, os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que apresente conclusões inadequadas em relação às circunstâncias da auditoria. Nesse sentido, procedimentos para reduzir ou administrar o risco de auditoria devem ser previstos, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam que uma fiscalização nunca pode fornecer absoluta certeza da condição objeto (ISSAI 100/40).

Portanto, existe uma relação entre o risco de auditoria e o nível de asseguarção. Assim, dada as circunstâncias da auditoria, se o nível de asseguarção for razoável, o auditor deve reduzir o risco da auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Caso a asseguarção seja limitada, o julgamento profissional do auditor identificará o nível de asseguarção significativo para os usuários previstos.

A ISSAI 300/28 observa que temas de auditoria complexos ou politicamente sensíveis podem ser evitados para reduzir o risco de imprecisão ou incompletude. Contudo essa escolha pode limitar a possibilidade de agregar valor.

Acrescenta que os auditores operacionais devem gerenciar riscos ativamente, tais como: falta de competência para realizar análises suficientemente amplas ou profundas, falta de acesso a informações de qualidade, obter informações imprecisas (por exemplo, devido a fraudes ou práticas irregulares), incapacidade de colocar todos os achados em perspectiva, e falhar ao coletar ou abordar os argumentos mais relevantes.

Outro princípio geral trata da materialidade, que deve ser considerada em todas as auditorias, durante todo o processo. A materialidade é determinada pelo julgamento profissional do auditor, que avalia se o seu conhecimento é susceptível de influenciar as decisões dos usuários previstos (ISSAI 100/41).

O auditor pode julgar um item material ou um grupo de itens, podendo assumir aspectos monetários ou qualitativos, dependendo do contexto em que ela ocorre. De qualquer forma, a materialidade afeta as decisões relativas à natureza, à época e à extensão dos procedimentos de auditoria, além da avaliação dos resultados.

Nas auditorias operacionais, a materialidade não abrange apenas aspectos financeiros, mas também aspectos sociais e políticos do objeto, com o objetivo de entregar o maior valor agregado possível (ISSAI 300/33).

Além disso, a materialidade de um tema de auditoria deve ter relação com a magnitude de seus impactos, bem como da possibilidade de influenciar outras atividades dentro da entidade auditada.

Para definir a materialidade em auditoria operacional, o auditor deve considerar o que é social ou politicamente significativo, prevendo que esses elementos podem variar ao longo do tempo e da perspectiva dos usuários relevantes e das partes responsáveis.

A avaliação exige um julgamento cuidadoso por parte do auditor, observando se a materialidade abrangeu todos os aspectos da auditoria operacional, tais como a seleção de temas, a definição de critérios, a avaliação de evidências, a documentação e o gerenciamento dos riscos de produzir achados ou relatórios de auditoria inadequados ou de baixo impacto.

Os auditores também devem dispor de cuidados especiais assegurando que a documentação de auditoria seja suficientemente detalhada para fornecer uma

compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas (ISSAI 100/42).

Segundo a INTOSAI, a documentação é composta de uma estratégia de auditoria, um plano de auditoria, o registro dos procedimentos executados e as evidências obtidas que suportam a comunicação dos resultados da auditoria.

Assim, a documentação deve ser suficientemente detalhada para que um auditor experiente, sem conhecimento prévio do assunto, consiga entender a natureza, à época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência obtida para apoiar as conclusões e as recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e as respectivas conclusões.

A ISSAI 300/34 complementa que os auditores devem dispor de um registro documental adequado da preparação, dos procedimentos e dos achados da auditoria. Para tanto, o raciocínio dos auditores deve ser registrado de forma transparente em relação à metodologia e aos critérios de auditoria desenvolvidos especificamente para o trabalho.

Consequentemente, o relatório de auditoria operacional deve descrever o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões. Mas, além dos achados e recomendações, a documentação de auditoria deve confirmar a exatidão dos fatos, incluindo referência aos argumentos não aceitos no relatório ou que apresentem pontos de vista diferentes dos abordados no relatório.

O princípio geral da comunicação estabelece que os auditores devem assegurar que ela ocorra de forma eficaz durante todo o processo de auditoria, promovendo um ambiente propício para desenvolver um trabalho construtivo. Para tanto, a entidade auditada deve ser informada de todas as questões relacionadas com a auditoria (ISSAI 100/43).

A importância da comunicação começa nas solicitações de informações relevantes e alcança a disponibilização oportuna de observações e achados de auditoria à administração, aos responsáveis pela governança, e se for o caso, a outras partes interessadas, tais como órgãos do legislativo e de controle.

A ISSAI 300/29 apresenta mais alguns elementos que devem ser observados para assegurar que a comunicação seja eficaz, tais como: a troca de opiniões sobre os critérios com a entidade auditada; a definição do conteúdo, do processo e dos

destinatários da comunicação; a boa relação profissional com todas as partes interessadas relevantes; a promoção de um fluxo de informações livre e franco, assegurando a confidencialidade das informações; e atribuição da responsabilidade de cada parte interessada.

Além disso, o processo de comunicação deve ser realizado oficialmente, por meio escrito e de forma regular. Assim, a entidade auditada teria oportunidade de comentar os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações antes que a EFS emita seu relatório. Isso garante que as discordâncias foram analisadas e os erros materiais corrigidos.

A ISSAI 300 acrescenta alguns princípios gerais que não estão cobertos pela ISSAI 100, tais como: a identificação do objetivo de auditoria, definição da abordagem e critérios.

O objetivo de auditoria deve estar claramente definido e relacionado aos princípios de economicidade, à eficiência e à efetividade. Desse modo, deve-se determinar a abordagem e o desenho do trabalho, descrevendo a situação (ISSAI 300/25).

Os objetivos de auditoria que são mais propensos a agregar valor são os normativos, os quais descrevem como as coisas deveriam ser, ou os analíticos, que expõem por que as coisas não são como deveriam. Mas, em ambos os casos, os auditores devem considerar a que a auditoria diz respeito, que organizações e órgãos estão envolvidos e para quem as recomendações finais podem ser relevantes.

O objetivo pode ser subdividido em subquestões, que devem ser complementares, sem sobreposição e coletivamente exaustivas ao tratar do objetivo geral de auditoria. Essas questões devem levar em consideração as informações relevantes conhecidas sobre o assunto, bem como a avaliação da sua viabilidade.

A escolha da abordagem da auditoria deve ocorrer para identificar se é sobre o resultado, o problema ou o sistema, ou uma combinação desses, para facilitar o desenho da auditoria (ISSAI 300/26).

Uma abordagem orientada a resultados deve avaliar se os objetivos (resultados ou produtos) foram atingidos como previsto, bem como se os programas e serviços estão operando como planejado.

A abordagem orientada a problemas visa examinar, verificar e analisar as causas dos problemas identificados ou desvios em relação aos critérios.

A terceira abordagem, orientada a sistemas, examina se o funcionamento dos sistemas de gestão é adequado.

A três abordagens podem formar perspectivas de cima para baixo, que têm o foco nos requisitos, intenções, objetivos e expectativas do legislativo e do governo central, ou de baixo para cima, quando seu escopo focaliza em problemas de importância para o povo e a comunidade.

Ainda em relação aos princípios gerais, a ISSAI 300/27 relata a importância de estabelecer os critérios de forma adequada, relacionados com as questões de auditoria e os princípios de economicidade, eficiência e efetividade³⁹.

Os critérios de auditoria são padrões razoáveis e específicos de auditoria relacionados a desempenho, servindo de base para a avaliação e a aferição da economicidade, da eficiência e da efetividade das operações.

Os critérios podem ser qualitativos ou quantitativos, estabelecendo o que será usado para avaliar a entidade auditada. Tal como a abordagem, o critério pode assumir uma perspectiva de “dever ser”, ou seja, de acordo com as leis, regulamentos ou objetivos. Mas também pode assumir o ponto de vista do que é “esperado”, atendendo-a com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas. A terceira possibilidade do sentido do critério é aquilo que “poderia ser”, observadas as melhores condições. Nesse contexto, os critérios podem ser gerais ou específicos.

Quanto ao acesso, os critérios devem ser transparentes em relação às fontes que foram usadas, além de relevantes e compreensíveis para os usuários, bem como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria.

A importância de selecionar critérios confiáveis e objetivos está relacionada ao fato de aumentar a confiança do usuário nos achados e nas conclusões de uma auditoria operacional.

Os critérios ainda devem ser discutidos com a entidade auditada para aumentar a confiabilidade e aceitação geral da auditoria. Por outro lado, se a auditoria operacional for orientada a problemas, deve-se verificar se foi identificado o desvio conhecido ou suspeitado daquilo que deveria ou poderia ser, bem como as causas.

³⁹ Vide nota 37, expressão em inglês *efficiency and effectiveness* e em espanhol *eficiencia y eficacia*.

3.1.3.2 Princípios relacionados ao processo de auditoria

A ISSAI 300/35 apresenta as principais fases da auditoria operacional que, via de regra, são as mesmas apresentadas pela ISSAI 100/34, conforme Figura 4:

Figura 4 - Principais fases da auditoria operacional



Fonte: INTOSAI, ISSAI 300/35.

Em resumo, no planejamento é selecionado o tema, realizado um pré-estudo e o desenho da auditoria. Na execução é realizada a coleta e análise de dados e informações e no relatório são apresentados os resultados da auditoria, os quais envolvem as respostas às questões de auditoria, achados, conclusões e recomendações aos usuários.

A última fase, o monitoramento, tem por objetivo verificar se as ações adotadas em resposta aos achados e recomendações resolveram os problemas e/ou deficiências subjacentes.

3.1.3.2.1 Planejamento de auditoria

No planejamento, os auditores devem assegurar que os temas da auditoria sejam claramente estabelecidos. Independente da iniciativa para a realização da auditoria (própria EFS, legislação, órgão legislativo ou de controle, acordo entre as partes), os auditores, a administração da entidade auditada, os responsáveis pela governança e, conforme o caso, as partes interessadas, devem firmar um entendimento comum e formal acerca dos termos da auditoria, papéis e responsabilidades (ISSAI 100/44).

Esse termo de auditoria deve prever informações importantes, como o objeto, o escopo e os objetivos, o acesso aos dados, o relatório de auditoria, o processo da auditoria, os contatos profissionais e os papéis e responsabilidades das diferentes partes envolvidas no trabalho.

Durante o planejamento, o auditor deve entender a natureza da entidade ou do programa a ser auditado, incluindo os objetivos relevantes, as operações, o ambiente regulatório, os controles internos, a forma de financiamento e o processo de negócio, sempre buscando as principais fontes de evidência de auditoria (ISSAI 100/45).

Além da interação com a administração da entidade e os responsáveis pela governança, a construção do conhecimento pode ser obtida com outras partes interessadas, a partir da consulta a especialistas e o exame de documentos, de forma a obter um amplo entendimento do objeto a ser auditado e seu contexto.

A ISSAI 100/46 ainda prevê, nessa fase, uma avaliação de risco ou análise de problema, cabendo uma revisão, se necessário, em resposta aos achados de auditoria. A equipe de auditoria deve considerar e avaliar o risco de diferentes tipos de deficiências, desvios ou distorções que possam ocorrer em relação ao objeto.

A natureza dos riscos identificados pode variar de acordo com o objetivo da auditoria, devendo ser considerados tanto os riscos gerais como os específicos. A identificação desses riscos pode ocorrer mediante procedimentos para obter um entendimento da entidade ou do programa e seu ambiente, abrangendo os controles internos relevantes.

A equipe de auditoria ainda deve avaliar a resposta aos riscos apresentada pela administração, incluindo os procedimentos de controle interno. A identificação de riscos e seus impactos, na auditoria, deve ser considerada ao longo de todo o processo de auditoria.

Quando a avaliação de risco é realizada por meio de análise de problemas, deve-se indicar os problemas atuais ou desvios previstos ou esperados. O processo inicia com o exame de vários indicadores problemáticos que darão amparo para a definição dos objetivos da auditoria.

A identificação e avaliação de riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria também devem fazer parte das indagações e procedimentos aplicáveis pelos auditores, de modo a responder aos riscos de fraude (ISSAI 100/47).

O planejamento do trabalho visa assegurar que a auditoria seja conduzida de maneira eficiente e eficaz⁴⁰. Para tanto, devem ser observados aspectos estratégicos e operacionais (ISSAI 100/48), como segue:

Estrategicamente, o planejamento deve definir o escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria. Os objetivos referem-se àquilo que a auditoria pretende alcançar. O escopo refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto, e está diretamente relacionado com os objetivos. A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria. A auditoria deve ser planejada para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Operacionalmente, o planejamento implica estabelecer um cronograma para a auditoria e a definir a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Durante o planejamento, os auditores devem designar os membros de suas equipes de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, tais como especialistas na matéria.

Dessa forma, o planejamento da auditoria é um processo iterativo, que ocorre ao longo de toda a auditoria, promovendo as mudanças significativas nas circunstâncias e condições.

A ISSAI 300/36 acrescenta ao planejamento da auditoria a importância para a seleção de temas, que deve estar baseada no processo de planejamento da EFS, a qual compete analisar temas em potencial por meio de pesquisa para identificar riscos e problemas.

Mas essa responsabilidade também deve ser compartilhada com os auditores, nas suas respectivas áreas de especialização, que devem contribuir com o processo de seleção das auditorias que serão realizadas, como parte do planejamento estratégico da EFS.

Os temas de auditoria selecionados devem ser significativos, auditáveis e estar de acordo com o mandato da EFS. Dessa forma, o processo de seleção de temas deve procurar maximizar o impacto esperado da auditoria, considerando os recursos disponíveis.

Outro ponto de destaque do planejamento descrito na ISSAI 300/37 é o desenho da auditoria, que visa contribuir para a sua qualidade, por meio da observação da economicidade, eficiência, efetividade⁴¹ e tempestividade, bem como os princípios da boa gestão de projetos.

⁴⁰ Vide nota 37, expressão traduzida para eficaz, sendo na versão em inglês *effective and efficient* e na versão em espanhol *eficaz e eficiente*.

⁴¹ Vide nota 37, expressão traduzida para efetiva, sendo na versão em inglês *eficiente, effective* e na versão em espanhol *eficiente, eficaz*.

Nesse sentido, os auditores devem buscar adquirir conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria, antes do seu início, mediante um pré-estudo.

A elaboração do desenho geral da auditoria deve prever alguns elementos, tais como possíveis perguntas a serem feitas (ex. explanatória/descritiva/avaliativa), o nível de observação (ex. um processo ou arquivos individuais), metodologia (ex. análises complementares ou amostrais), técnicas de coleta de dados (ex. entrevista ou grupo focal). Ainda deve verificar se os procedimentos a serem utilizados para coletar as evidências de auditoria são suficientes e apropriados.

Além do desenvolvimento, o desenho de auditoria, ou os vários desenhos, deve ser testado para verificar se os dados necessários estão disponíveis, escolhendo o método mais apropriado de auditoria.

A alta administração e a gestão operacional da EFS, bem como a equipe de auditoria, devem estar plenamente conscientes do desenho geral da auditoria e o que ele implica. Dessa maneira, torna-se necessário envolver a alta administração da EFS nas decisões sobre o desenho geral da auditoria e suas consequências.

A ISSAI 300/37 ainda estabelece que o planejamento deve permitir certa flexibilidade, justificando que o excesso de padronização pode prejudicar a flexibilidade, o julgamento profissional e as possíveis habilidades analíticas aplicáveis.

Por conseguinte, os auditores devem verificar se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender às eventuais recomendações de auditorias anteriores ou outros exames relevantes para os objetivos da auditoria.

Além disso, a equipe de auditoria deve manter contato com as partes interessadas (cientistas e especialistas) a fim de construir conhecimentos adequados em relação a boas ou melhores práticas.

3.1.3.2.2 Execução da auditoria

Os auditores devem executar procedimentos de auditoria que forneçam evidência suficiente e apropriada para respaldar o seu relatório (ISSAI 100/49).

Por isso a importância da etapa do planejamento, na qual são escolhidos os procedimentos com base na avaliação de risco ou análise do problema, além das decisões sobre a natureza, época e extensão dos procedimentos que irão impactar na evidência de auditoria a ser obtida.

A evidência é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não conforme os critérios aplicáveis. Tão amplos quanto a definição, são os exemplos de evidência, tais como: registros de transações em papel ou meio eletrônico, comunicações externas escritas ou em meio eletrônico, observações feitas pelo auditor e testemunho oral ou escrito de agentes da entidade auditada.

As evidências são obtidas a partir da aplicação dos seguintes métodos, utilizados em conjunto ou em separado: inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e/ou outras técnicas de pesquisa.

Algumas características da evidência é que ela deve ser tanto suficiente, que trata da quantidade, para persuadir uma pessoa bem informada de que os achados são razoáveis, quanto apropriada, ou seja, atende à qualidade desejada (relevante, válida e confiável).

A evidência ainda deve passar por uma etapa de avaliação. Primeiro pelo auditor, que deve verificar se ela é objetiva, justa e equilibrada. Posteriormente, a evidência preliminar deve ser comunicada e discutida com a entidade auditada para confirmar sua validade.

A INTOSAI ainda faz uma referência especial sobre a necessidade de o auditor respeitar todos os requisitos em matéria de confidencialidade (ISSAI 100/49).

As conclusões da auditoria devem ocorrer após realização dos procedimentos de auditoria e a revisão da documentação, a fim de verificar se o objeto foi suficiente e adequadamente auditado (ISSAI 100/50). Além disso, deve ser considerada a avaliação inicial de risco e materialidade, de modo a verificar se precisam ser realizados procedimentos adicionais de auditoria, tendo em vista as evidências coletadas.

O auditor ainda deve levar em consideração aspectos quantitativos e qualitativos para avaliar as evidências de auditoria e a relevância dos achados. .

Baseado nos achados de auditoria e no seu exercício do julgamento profissional, o auditor tira suas conclusões quanto ao objetivo da auditoria ou da informação sobre o objeto.

Para a execução das auditorias operacionais, a ISSAI 300/38 enaltece que as evidências devem estar em seu contexto e todos os argumentos relevantes, prós e contras e diferentes perspectivas, devem ser levados em conta antes de se chegar às conclusões.

A formulação das conclusões pode exigir um grau significativo de julgamento e interpretação para responder às questões de auditoria, devido ao fato de que evidências podem ser persuasivas, quando apontam para conclusões, em vez de conclusivas, quando cabem apenas certo ou errado. Dessa forma, aceita-se o que é razoável, econômico e relevante para atingir o propósito, considerando de certa forma a necessidade de precisão. Recomenda-se, ainda, o envolvimento da alta administração nessa fase conclusiva.

Também deve-se observar se os achados e conclusões são resultantes de análises realizadas em resposta aos objetivos de auditoria e se fornecem respostas para as suas questões.

3.1.3.2.3 Relatório da auditoria

O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os seus resultados às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. Além dessa função, o relatório auxilia no monitoramento das ações corretivas e pode ter uma função jurisdicional, sendo parte ou não de decisões judiciais (ISSAI 100/51).

O relatório de auditoria deve preservar algumas características, tais como, ser de fácil compreensão, livre de imprecisões ou ambiguidades, completo, objetivo e justo, incluindo somente informações respaldadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Ainda deve assegurar que os achados estejam dispostos em perspectiva e dentro do contexto.

Quanto à forma e ao conteúdo do relatório, isso dependerá da natureza da auditoria, dos usuários previstos, das normas aplicáveis e dos requisitos legais. Portanto, dependendo da legislação aplicável e do mandato da EFS, o formato e a redação dos relatórios podem ter características diferentes.

Ainda assim, a ISSAI 100/51 estabelece que os relatórios de auditoria podem ser de forma longa e forma curta:

- **Relatórios de forma longa** geralmente descrevem em detalhes o escopo, os achados e as conclusões da auditoria, incluindo os efeitos potenciais e as recomendações construtivas para possibilitar a adoção de medidas corretivas.
- **Relatórios de forma curta** são mais condensados e geralmente elaborados em formato mais padronizado. (grifo nosso)

A ISSAI 300/39 prescreve que os relatórios de auditoria devem ser abrangentes, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados.

Um relatório abrangente deve incluir toda a informação necessária para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo detalhado o suficiente para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria.

Para ser convincente, o relatório deve ser estruturado de forma lógica e apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as recomendações da auditoria. Além de abordar todos os argumentos.

O relato da auditoria operacional deve descrever os achados sobre a economicidade e eficiência⁴² com que os recursos são adquiridos e usados, bem como a eficácia⁴³ com que os objetivos são alcançados. Os relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza; por exemplo, avaliando se os recursos foram aplicados de uma boa maneira, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a resultar em melhorias.

O relatório deve incluir informações sobre o objetivo, as questões de auditoria e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, as limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria. Ainda, caso não seja possível responder às questões de auditoria, deve explicar por que não foi possível respondê-las.

Também deve constar do relatório, caso tenha sido necessário ajustar alguma questão às evidências obtidas, de modo a responder à nova questão.

Em relação à descrição dos achados de auditoria, devem ser colocados em perspectiva e deve-se assegurar congruência entre o objetivo, as questões, os achados e as conclusões da auditoria. Além disso, deve explicar por que e como os problemas mencionados nos achados prejudicam o desempenho, de modo a encorajar a entidade auditada ou o usuário do relatório a promover as ações corretivas.

O relatório de auditoria ainda deve apresentar algumas características, como ser claro, conciso e construtivo, bem como não ser ambíguo.

⁴² Vide nota 37, expressão traduzida para eficiência, sendo na versão em inglês *efficiency* e na versão em espanhol *eficiencia*.

⁴³ Vide nota 37, expressão traduzida para eficácia, sendo na versão em inglês *effectiveness* e na versão em espanhol *eficacia*.

A ISSAI 300/40 faz uma série de comentários sobre as recomendações, que devem ser construtivas, de modo a contribuir para melhorar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria.

Acrescenta que as recomendações devem ser fundamentadas e agregar valor, além de tratar as causas dos problemas e/ou deficiências. Entretanto deve-se evitar banalidades e contradições com as conclusões do relatório.

As recomendações devem ter um texto de fácil compreensão, identificando o que se quer, de modo prático, e quem é responsável pela sua implementação.

Também é exigida uma conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria. Dessa forma, o texto completo do relatório, juntamente com as recomendações, deve convencer o leitor de que provavelmente contribuirão para uma melhora significativa na condução de ações e programas do governo.

A INTOSAI recomenda que a EFS procure tornar seus relatórios de auditoria operacional amplamente acessíveis, fato que promove a credibilidade da função fiscalizatória (ISSAI 300/41).

Desse modo, o relatório deve ser distribuído para as entidades auditadas, o executivo e/ou legislativo, assim como torná-lo acessível ao público em geral, a mídia e outras partes interessadas.

3.1.3.2.4 Monitoramento da auditoria

O papel da EFS no monitoramento é verificar se a entidade auditada promoveu ações em resposta às questões levantadas no relatório de auditoria (ISSAI 100/51). A EFS pode incluir implicações mais amplas, bem como fazer constar em relatório adicional ações tomadas por parte da entidade auditada, mas que foram consideradas insuficientes ou insatisfatórias por ela.

A ISSAI 300/42 destaca a responsabilidade do auditor em monitorar os achados e as recomendações de auditorias anteriores, de forma a apresentar um retorno ao legislativo, identificando, se possível, as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.

O monitoramento é uma atividade independente, que não se restringe a verificar a implantação das recomendações, mas também deve observar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação implícita após um período razoável de tempo. Dessa forma, o procedimento aumenta o valor

do processo de auditoria ao fortalecer o seu impacto e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos de auditoria.

O processo de monitoramento deve ser descrito num relatório, por meio de uma abordagem neutra e independente, concentrando esforços nos achados e recomendações relevantes.

O resultado do monitoramento deve ser relatado individualmente ou consolidado com outras auditorias diferentes, desde que tenham tendências ou temas comuns nas áreas objeto da análise. Em ambos os casos, o monitoramento pode contribuir para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática.

3.2 CONFORMAR OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL PREVISTOS NA ISSAI 100 E NA ISSAI 300 COM A PERCEPÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS DE CONTROLE EXTERNO MAIS EXPERIENTES EM RELAÇÃO À PRÁTICA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS E A FORMA DE ORGANIZAÇÃO DO TCE/SC

Em relação aos aspectos de avaliação da EFS, constantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300, os auditores fiscais de controle externo mais experientes, denominados nessa Sessão de “grupo”, propuseram algumas melhorias na classificação inicialmente realizada, sendo as mais relevantes registradas na sequência.

Inicialmente, avaliou-se como atendido o requisito da ISSAI 300/36, o qual estabelece que a seleção de temas de auditoria deve estar baseada no processo de planejamento estratégico da EFS, que deveria analisar temas em potencial por meio de pesquisa para identificar riscos e problemas.

Para tanto, considerou-se o teor do art. 6º da Resolução nº TC 122/2015, que estabelece a competência para a Diretoria Geral de Controle Externo (DGCE) coordenar a elaboração do Plano de Ação do Controle Externo, com a participação dos órgãos de controle, bem como as sugestões dos membros do Corpo Deliberativo.

O art. 9º da Resolução nº TC 122/2015 dispõe sobre as Diretrizes de Atuação do Controle Externo, que indicam as linhas de ação e os temas relevantes sobre os quais o Tribunal atuará de forma prioritária no período e que norteiam as iniciativas e programação de fiscalização.

Na prática, a DGCE faz uma pesquisa junto aos órgãos de controle para sugestão de temas de maior relevância. Posteriormente, os temas são consolidados pela DGCE, para que os órgãos de controle indiquem as propostas de fiscalização, que também são consolidadas pela DGCE e enviadas para aprovação da Presidência do TCE/SC.

Contudo, o grupo considerou que o TCE/SC não atende a esse requisito, pois a pesquisa da DGCE limita-se aos seus órgãos subordinados. Acrescenta que a Portaria nº TC 283/2015 criou o Núcleo de Informações Estratégicas (NIE), que tem a finalidade de produzir conhecimento e elaborar estratégias e ações de inteligência, por meio da obtenção, sistematização e análise de dados coletados, oriundos de base de dados própria ou custodiadas, visando subsidiar a tomada de decisões quanto à realização de procedimentos de fiscalização e a instrução de processos.

O NIE é coordenado pelo DGCE e supervisionado pelo conselheiro vice-presidente, tendo, entre outras competências, a de avaliar dados e informações, realizar diagnósticos e planejar ações de controle externo.

Entretanto, ainda não há evidências de que os temas de auditoria são selecionados a partir do processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial (via NIE) e realizando pesquisas adequadas para identificar riscos e problemas.

O grupo também modificou o entendimento do terceiro requisito da ISSAI 100/27, o qual prevê que os critérios devem estar disponíveis para os usuários previstos entenderem como o objeto foi avaliado ou mensurado.

Numa visão mais ampla, considerando o cidadão como usuário previsto, o qual tem acesso apenas ao relatório de auditoria, concluiu-se que o requisito não foi atendido. Pois o relatório dispõe dos critérios que viraram achados de auditoria, mas não todos os critérios que poderiam permitir ao usuário entender como o objeto foi avaliado ou mensurado.

O documento que dispõe de todos os critérios é a matriz de planejamento de auditoria, que não é pública, o que motivou a classificação inicial negativa.

Entretanto o grupo ponderou que todos os critérios relevantes estão no relatório e a matriz de planejamento está no processo. Além disso, os usuários previstos poderiam ter acesso ao processo, caso tivessem interesse, o que não ocorreu. Assim, considerou-se como atendido o requisito.

Algumas questões envolvem a resposta das questões de auditoria. Como os relatórios não respondiam à questão de forma expressa e objetiva, avaliou-se inicialmente como não atendido o requisito, como, por exemplo, a ISSAI 300/38 - os achados e conclusões são resultantes de análises realizadas em resposta aos objetivos de auditoria, fornecendo respostas para as questões de auditoria.

Porém, o grupo defende outro entendimento, por considerar que o achado, ou o conjunto deles, responde à questão de forma tácita. Apesar disso, manteve-se a classificação inicial, considerando-se como atendida a norma, apenas se a questão for respondida de forma objetiva.

Por outro lado, considerou-se como que o conjunto de achados da auditoria responde ao seu objetivo, mesmo que na conclusão do relatório não tenha expressamente um texto tratando das conclusões resultantes das análises. Dessa forma, conclui-se que há diversas conclusões relatadas nos achados.

Outro entendimento aprimorado pelo grupo foi a tempestividade do relatório. A ISSAI 300/39 limita-se a estabelecer que os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria tempestivos.

Inicialmente, havia sido classificado como tempestivo, o relatório apreciado pelo Plenário do TCE/SC, até um ano após a apresentação da equipe de auditoria na entidade auditada. A apreciação do relatório de auditoria no Plenário do TCE/SC é o que consolida o entendimento da equipe, proferindo-se a primeira decisão no processo, a qual constam determinações e recomendação aos responsáveis.

Contudo, o grupo restringiu o prazo ao texto da norma, considerando que “os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam [...], tempestivos”. Dessa forma, cabe aos auditores envidar esforços para concluir o relatório preliminar, e após a manifestação dos responsáveis, o relatório conclusivo.

Desse modo, considerando a legislação vigente e que, na prática, uma auditoria operacional tem demandado pelo menos seis meses, mais o prazo de manifestação dos responsáveis, análise e considerações sobre a manifestação dos responsáveis, revisões dos relatórios, bem como a possibilidade de ocorrência de interrupções, tais como férias, licenças e capacitações, avaliou-se que o prazo de um ano entre a apresentação da equipe e a assinatura do relatório conclusivo seria adequado.

Ao final, após repassar os 174 requisitos avaliados, a seguinte questão foi colocada para o grupo, podendo ser respondida de forma individual ou em conjunto: -

na sua opinião, é possível o TCE/SC atender plenamente aos princípios fundamentais de auditoria operacional previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300?

Em resposta, o grupo assinalou, na escala de Likert, que concorda totalmente com a assertiva. Ao considerar a resposta positiva, o grupo ponderou que o pleno atendimento não depende apenas dos auditores fiscais que realizam a auditoria, mas também de ações institucionais.

Apesar da ressalva, na opinião do grupo, é possível o TCE/SC atender plenamente aos princípios fundamentais de auditoria operacional previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300.

3.3 ANALISAR A PRÁTICA DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS ADOTADOS PELO TCE/SC EM RELAÇÃO AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA OPERACIONAL INTERPRETADOS DA ISSAI 100 E DA ISSAI 300

A verificação dos requisitos normativos da INTOSAI, em relação aos procedimentos de auditoria aplicados pelo TCE/SC, foi segmentada em três grupos: aspectos de avaliação da EFS, da auditoria operacional e do monitoramento.

Dessa forma, observou-se cada um dos aspectos relevantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300 aplicáveis às auditorias operacionais do TCE/SC, apresentando comentários, justificativas e os fundamentos considerados, bem como um gráfico demonstrando o percentual de atendimento da norma.

Para cada aspecto relevante foi emitida uma opinião, que consistiu em afirmar se o TCE/SC “atende”, “não atende” ou “não se aplica”, nos termos descritos na metodologia.

3.3.1 Aspectos de avaliação da EFS constantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300 da INTOSAI

Nesse item, a análise consistiu em verificar se o TCE/SC dispunha dos requisitos normativos previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300 que assegurassem a sua função institucional.

O TCE/SC atende aos dois requisitos do marco referencial da ISSAI 100/13, pois o art. 59 da Constituição do Estado de Santa Catarina (Santa Catarina, 1989) dispõe sobre o ordenamento constitucional específico que assegura a missão e o

mandato. O art. 1º da Lei Complementar (estadual) nº 202/2000 estabelece as competências gerais, sendo as atribuições adicionais dispostas na legislação aplicável, tal como a Resolução nº TC-122/2015, que trata do Plano de Ação do Controle Externo, Plano Anual de Atividades de Controle Externo e a Programação de Fiscalização e a Resolução nº TC-79/2013, a qual dispõe especificamente sobre fiscalização por meio de auditoria operacional.

Ainda sobre o marco referencial, observa-se que o TCE/SC atende aos dois aspectos da ISSAI 300/12, pois é livre para decidir o que será auditado, quando e como, visto que o art. 12 da Resolução nº TC-122/2015 assegura aos órgãos de controle (diretorias técnicas de fiscalização) a proposição de levantamentos, inspeções, auditorias e monitoramentos.

Em relação à publicação dos seus achados de auditoria, o TCE/SC também atende, uma vez que o relatório de auditoria pode ser acessado no endereço eletrônico <<http://www.tce.sc.gov.br/auditorias-operacionais>> ou por meio do serviço de consulta aos processos <<http://servicos.tce.sc.gov.br/processo>>. Ainda foram observadas duas boas práticas: a existência de “banner” nos destaques do site do TCE/SC, que remete para os relatórios de auditoria operacional, bem como relatórios resumidos das auditorias operacionais, que consistem numa publicação de linguagem mais simples, resumida e ilustrada dos achados de auditoria.

Quanto aos requisitos organizacionais descritos na ISSAI 100/35, o TCE/SC atende à necessidade da adoção de Código de Ética, pois a Resolução nº TC-101/2014 aprovou o Código de Ética para os membros (conselheiros e auditores) e a Resolução nº TC-87/2013 aprovou o Código de Ética para os auditores fiscais de controle externo.

Por outro lado, a Corte de Contas Catarinense não atende à necessidade de adotar procedimentos de controle de qualidade das suas fiscalizações. Entretanto, há um esforço institucional para atender a esse quesito, pois consta do Plano de Ações do TCE/SC para 2016 a iniciativa 24 do objetivo 5, aprovado pela Portaria nº TC 160/2016, que prevê a implantação do controle de qualidade das atividades de auditoria.

A ISSAI 100/25 apresenta apenas um requisito aplicável à EFS, se o papel de auditor é desempenhado pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias. Nesse caso, o TCE/SC atende, pois o papel de auditor está a cargo pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias, no caso, os auditores

fiscais de controle externo. As competências do cargo estão estabelecidas no art. 7º da LCE nº 255/2004, que dispõe sobre o Quadro de Pessoal, Cargos, Funções e Vencimentos dos Servidores do TCE/SC.

A ISSAI 300/36 impõe princípios de auditoria para a EFS, quando trata da seleção de temas de auditoria, a contribuição dos auditores para o processo de seleção das auditorias e a seleção das propostas.

O TCE/SC não atende ao requisito de selecionar temas de auditoria a partir do processo de planejamento estratégico da EFS. Nesse sentido, apesar da estrutura a sua disposição, considerou-se que a DGCE não faz uma pesquisa adequada para identificar temas em potencial, bem como riscos e problemas.

Em contrapartida, considerou-se que o TCE/SC atende ao segundo requisito, que trata da contribuição dos auditores no processo de seleção das auditorias, pois, as propostas de fiscalização são feitas pelos órgãos de controle e consolidadas na DGCE, que submete ao Presidente para aprovação.

Ainda nesse item, observou-se que os temas de auditoria selecionados pelo TCE/SC na Programação de Fiscalização, para 2016⁴⁴, são significativos, auditáveis e de acordo com o mandato da EFS.

O último aspecto relevante relacionado à EFS, diz respeito à redação do relatório de auditoria e ao processo de monitoramento (ISSAI 100/51). A EFS deve adotar leis ou regulamentos que estabeleçam o formato e a redação dos relatórios de auditoria. Nesse quesito, o TCE/SC não atende, uma vez que a Portaria nº TC 670/2015 aprovou apenas o novo Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade. Contudo não há um manual de procedimento para a realização de auditorias operacionais e financeiras oficialmente aprovado.

Quanto ao processo de monitoramento, três aspectos devem ser observados segundo a ISSAI 100/51: existência do processo de monitoramento, se o seu objetivo é verificar se a entidade auditada implementou as questões levantadas e se as ações consideradas insuficientes e insatisfatórias podem exigir relatórios adicionais. Nesse quesito, observou-se que o TCE/SC não atende ao primeiro requisito, em contrapartida, atende aos dois subsequentes.

Verificou-se que o TCE/SC não realiza o monitoramento de todas as ações tomadas pela parte responsável, em resposta às questões levantadas no relatório de

⁴⁴ <http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br/sic/docs/auditorias/programacao_2016.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2016.

auditoria. Observou-se que o monitoramento ocorre rotineiramente nas auditorias operacionais e financeiras, mas o mesmo procedimento não ocorre nas auditorias de conformidade.

Recentemente, a Resolução nº TC 122/2015, previu a realização de monitoramento em diversos tipos de fiscalização, incluindo as auditorias de conformidade.

A ISSAI 100/51 acrescenta que o monitoramento deve verificar se a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, incluindo implicações mais amplas.

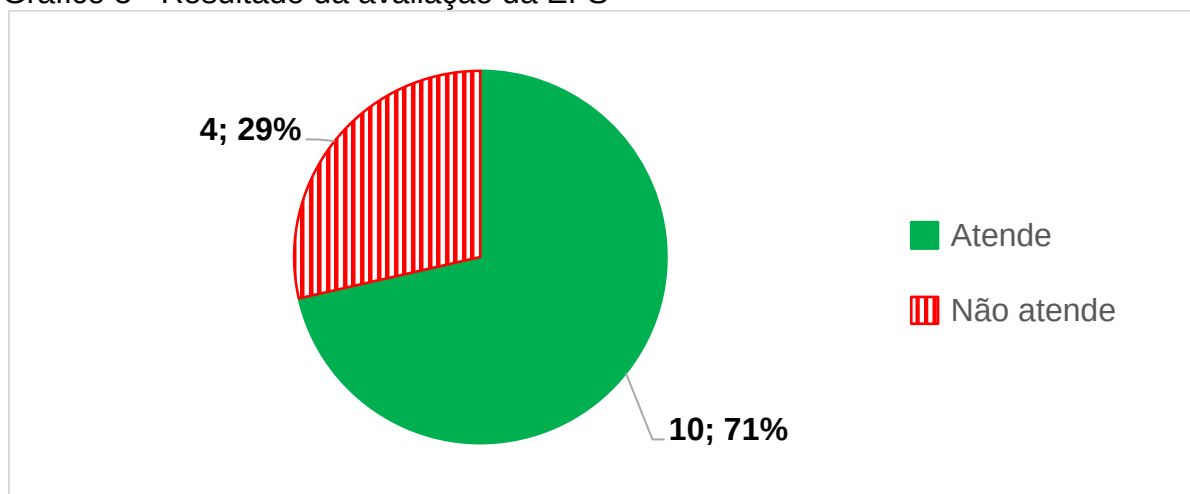
Quando há o monitoramento, ele serve como instrumento de fiscalização utilizado para verificar o cumprimento das deliberações do TCE/SC, seja em processo de auditoria operacional (art. 9º da Resolução TC nº 79/2013) ou de conformidade (art. 21 da Resolução nº TC 122/2015). Ainda, caso necessite de implicações mais amplas para verificar se a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, novos procedimentos e análises poderão ser realizados.

No monitoramento das auditorias operacionais, quando a equipe de auditoria se depara com outras implicações relevantes, redige-se um relatório complementar para o responsável apresentar suas justificativas, que posteriormente são incluídas no relatório final do monitoramento.

Também se constatou que o TCE/SC solicita relatório adicional, quando as ações realizadas pelo responsável são consideradas insuficientes ou insatisfatórias por parte da entidade auditada. Via de regra, o TCE/SC promove dois monitoramentos após a aprovação do plano de ação, mas em alguns casos foi solicitado um monitoramento adicional.

Dessa forma, o TCE/SC apresentou o seguinte resultado frente ao atendimento dos aspectos relevantes em relação à EFS, previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300, conforme Gráfico 5:

Gráfico 5 - Resultado da avaliação da EFS



Fonte: Produção do autor, 2016.

Desse modo, observa-se que quatro requisitos avaliados foram considerados como não atendidos, representado 29%, e dez requisitos foram considerados como atendidos, ou seja, 71%.

3.3.2 Aspectos de avaliação da auditoria operacional constantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300

Nesse item, a análise consistiu em verificar se os processos de auditoria operacional atenderam aos requisitos previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300.

Observado o critério para seleção de processos, auditorias operacionais apreciadas pelo Plenário do Tribunal de Contas nos exercícios de 2014 a 2015, selecionaram-se oito auditorias para análise.

3.3.2.1 Avaliação das auditorias operacionais em relação ao marco referencial (vide item 2.1.1, fl. 57)

Quanto à necessidade de a equipe de auditoria verificar se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos (ISSAI 100/17), avaliou-se que apenas duas auditorias trataram de aspectos de economicidade e apuração de custo do serviço público, o que representa 25%.

Nesse sentido, o TCE/SC não atendeu ao requisito, pois as demais auditorias operacionais não verificaram se o auditado presta contas de sua gestão e desempenho.

Por outro lado, estimou-se que todas as auditorias atenderam à ISSAI 100/20, pois contribuíram, de alguma forma, para a boa governança. Nesse sentido, observou-se que forneciam informações objetivas e confiáveis aos usuários previstos, aperfeiçoam a *accountability* e a transparência, fortalecem a efetividade dos órgãos e criam incentivos para mudança por meio do conhecimento.

As auditorias operacionais analisadas também atendem aos quatro requisitos da ISSAI 300/11: oferecer novas informações, conhecimentos ou valor ao princípio da economicidade, eficiência e/ou efetividade; verificar se existem as condições necessárias para garantir a sustentabilidade desses princípios; se essas condições incluem boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega de serviços; bem como, se impacto do marco regulatório ou institucional no desempenho da entidade auditada foi levado em consideração.

Nesse quesito, avaliaram-se as questões de auditoria, observando também os elementos da Matriz de Planejamento, verificando se as informações requeridas e as análises garantiriam a sustentabilidade de futuros indicadores. Constatou-se que todas as auditorias contavam com questões de eficiência, sendo que duas também dispunham de questões de economicidade e quatro acrescentaram questões de efetividade. Embora apenas uma auditoria operacional trate dos três princípios em conjunto.

Em relação às condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios de auditoria operacional, observa-se que essas informações foram solicitadas aos órgãos responsáveis pela execução das atividades e programas. No entanto, nem todos os órgãos ou entidades auditadas dispunham de dados precisos e atualizados, o que ensejou uma série de recomendações e determinações aos responsáveis.

Ainda, observou-se nas auditorias operacionais realizadas, que as condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios de auditoria operacional incluíram a observância de boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega de serviços.

Da mesma forma, observou-se que todas as auditorias operacionais analisadas levaram em consideração o impacto do marco regulatório ou institucional no desempenho da entidade auditada. Nesse quesito, em algumas auditorias obteve-se a informações sobre a solicitação nas requisições de documentos, que acabaram

não sendo atendidas e originaram determinações e recomendações para a realização de diagnósticos e levantamentos para sua realização.

A ISSAI 300/12 apresenta cinco requisitos a serem avaliados em relação ao processo de auditoria. O primeiro diz respeito à necessidade de examinar se as decisões tomadas pelo legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz.

Nesse sentido, observou-se em todos os processos a contestação das decisões tomadas em relação ao objeto analisado, seja pela ausência de elementos nas leis orçamentárias (plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual), em relação à fixação da quantidade de agentes prisionais, destinação inadequada de resíduos sanitários ou a desatualização de sistemas informatizados para a realização da atividade.

O segundo requisito da ISSAI 300/12 não foi atendido em todos os processos, porque a auditoria operacional não examinou se os contribuintes ou cidadãos receberam em retorno o valor justo dos tributos pagos. Apesar de duas auditorias operacionais apurarem o custo do serviço prestado, a avaliação não foi tão ampla quanto o requisito avaliado.

O terceiro requisito foi atendido integralmente, pois as auditorias operacionais focaram em áreas que poderiam agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento. Trata-se de avaliações do direito das crianças e adolescentes, do tratamento ao ser humano, ao meio ambiente, à educação e ao convívio no trânsito.

O quarto requisito também foi atendido, pois as auditorias operacionais proporcionaram incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvessem as ações apropriadas. Nesse sentido, observou-se a necessidade de respeitar o papel do Conselho dos Direitos e da Criança e do Adolescente, a necessidade de ampliar o número de vagas em estabelecimentos penais, conforme o regime do preso. Além disso, tratam da importância de planejar os serviços públicos e aprimorar os sistemas necessários para sua realização, bem como o apoio financeiro para sua consolidação.

O quinto e último requisito, identificado na ISSAI 300/12, ocupa-se da promoção da transparência. Nesse quesito, identificou-se em 87,5% dos processos analisados algum achado que abordasse aspectos de transparência, tais como a divulgação de ações e reuniões do Conselho de Direitos da Criança e do Adolescente,

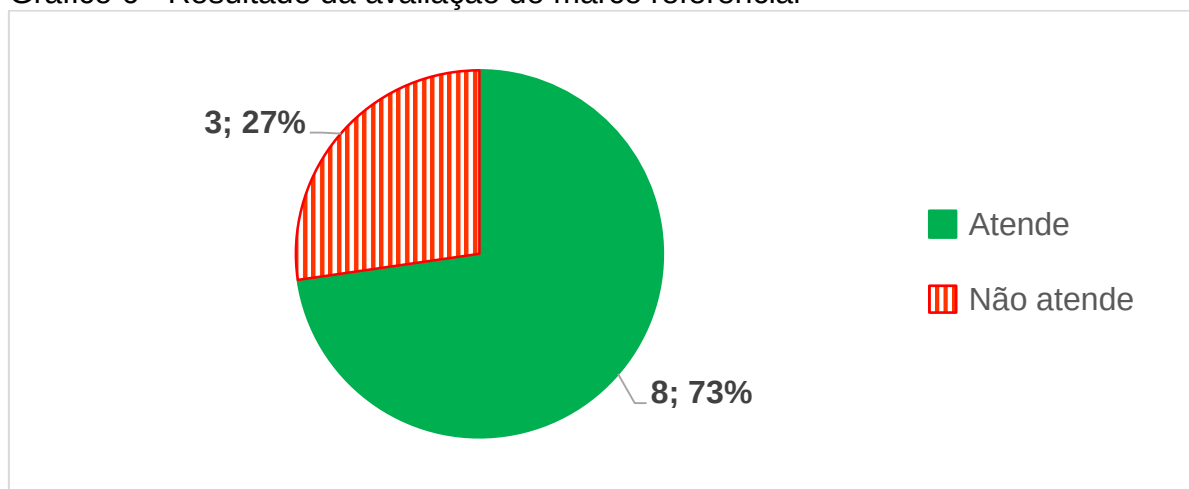
do custo do preso, de resultados de análise laboratorial dos resíduos de esgotamento sanitário, de atos de licenciamento de obras, do custo do aluno, da aplicação de penalidades de trânsito e de Planos de Contingência de Defesa Civil. Porém não se observou nenhuma questão que tratasse especificamente da promoção de transparência.

A ISSAI 300/14 lida com a sobreposição entre tipos de auditoria ou a realização de auditorias combinadas. Além disso, no caso de auditorias combinadas, deve-se verificar se a EFS atendeu às normas aplicáveis a ambos os tipos.

Nesse quesito, trata-se de uma faculdade da norma, motivo pelo qual não se expressa opinião sobre o seu atendimento ou não. Na prática, nenhuma auditoria operacional analisada foi combinada com outros tipos de auditoria.

O nível de atendimento dos requisitos avaliados em relação ao marco referencial é da ordem de 73% (análise horizontal), conforme Gráfico 6:

Gráfico 6 - Resultado da avaliação do marco referencial



Fonte: Produção do autor, 2016.

Ainda, em relação ao atendimento do marco referencial de auditoria operacional, observa-se que nenhum processo atendeu integralmente a esse subitem (análise vertical). Apesar disso, o desempenho está muito próximo, pois um processo atendeu 72,7% dos requisitos, cinco atenderam 81,8% e dois atenderam 90,9%.

3.3.2.2 Avaliação das auditorias operacionais em relação aos elementos de auditoria (vide item 2.1.2, fl. 60)

Em relação aos elementos de auditoria operacional, a ISSAI 300/16 foi objeto de três análises, se os auditores têm discricionariedade para seleção do objetivo e identificação dos critérios, se tomaram cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis na elaboração das recomendações e se trabalharam em equipe, compartilhando habilidades diferentes e complementares.

Em ambos os casos, avaliou-se que as auditorias operacionais atenderam plenamente à norma. Primeiro, porque as propostas de fiscalização de sete auditorias partiram dos auditores fiscais de controle externo lotados no órgão de controle responsável pela sua execução. A única exceção foi uma auditoria operacional realizada sob a supervisão do TCU, com a participação de vários tribunais de contas estaduais e municipais, mas que foi submetida para a avaliação do órgão de controle responsável pela sua realização, para avaliação do seu interesse, capacidade técnica e oportunidade.

Também se observou, nos relatórios de auditoria, que os auditores tomaram cuidado para não assumir responsabilidades dos gestores fiscalizados e trabalharam em equipe, as quais apresentaram habilidades diferentes e complementares (graduação e experiência profissional).

Quanto ao atendimento dos dois requisitos da ISSAI 100/25, que tratam da parte responsável, avaliou-se que o TCE/SC também atendeu. Pois as partes identificadas no relatório detêm a responsabilidade legal para o exercício da função e para elaboração das informações objeto da auditoria. Em alguns casos específicos, com a hospedagem de base de dados, a responsabilidade em Santa Catarina é do Centro de Informática e Automação de Santa Catarina (Ciasc). Contudo, por ser um serviço remunerado, cabe ao interessado (órgão ou entidade auditada) exigir do hospedeiro a boa e regular prestação do serviço.

A ISSAI 300/17 estabelece que as recomendações devem ser realizadas para a parte que detém a responsabilidade sobre a atividade causadora do problema e que seja capaz de atender às recomendações. Nesse caso, o TCE/SC atende aos dois requisitos avaliados.

Observa-se das determinações e recomendações proferidas nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE/SC, que cada processo envolve diversos órgãos e

entidades da administração pública, em especial aqueles que têm responsabilidade primordial pela execução e fiscalização do serviço público avaliado.

Além disso, constata-se que muitos achados de auditoria são decorrentes de descumprimento legal, proferindo-se determinações. Portanto, obrigatoriamente, existe uma relação entre o agente responsável e a obrigação de fazer posta na legislação.

Ademais, também se verificam algumas exceções, pois os órgãos ou entidades que não sejam partes no processo, igualmente podem colaborar no aprimoramento da atividade avaliada de forma secundária. Nessa lógica, o TCE/SC recomendou à parte principal que acionasse a secundária para colaborar com a atividade. Assim, cabe à Corte de Contas monitorar apenas se a parte principal demandou a secundária.

A ISSAI 100/25 indica que os auditores devem prever os usuários do relatório, citando órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral. Nesse quesito, todas as auditorias operacionais identificam os agentes envolvidos na atividade e promovem entrevistas com secretários de estado, diretores, gerentes, coordenadores, conselheiros, presidentes de autarquias, procuradores, juízes, delegados e outros servidores públicos, bem como representantes dos usuários da atividade fiscalizada. Dessa forma, atendendo à norma.

Do mesmo modo, o TCE/SC atendeu ao estabelecido na ISSAI 300/18, ao selecionar a parte responsável como usuário previsto em todos os processos.

A ISSAI 100/26 indica que objeto da auditoria deve ser identificável e passível de avaliação ou mensuração baseada em critérios. As auditorias operacionais avaliadas atenderam plenamente a esse requisito, como pode ser observado no capítulo 1 de cada relatório e nas matrizes de planejamento.

Ainda em relação ao objeto, a ISSAI 300/19 estabelece que ele deve estar vinculado ao programa, entidade ou fundo, bem como atividade ou situação existente. Além disso, deve haver consonância entre o objeto e as questões de auditoria.

O TCE/SC atende a ambos os casos, sendo que as auditorias operacionais avaliadas tiveram por objeto programas, atividades e sistema.

A ISSAI 100/27 aborda três requisitos sobre os critérios de auditoria. Observa-se que as auditorias operacionais atenderam à necessidade de que os critérios devem ser adequados, relevantes e compreensíveis para os usuários previstos. Em uma das auditorias operacionais avaliadas, o responsável contestou alguns critérios utilizados.

Apesar disso, a equipe de auditoria manteve seu posicionamento e o relator do processo corroborou o entendimento dos auditores, portanto, considerando o critério adequado.

Da mesma forma, considerou-se como atendida a previsão de que os critérios devem dispor de integridade, confiabilidade e objetividade.

Quanto à disponibilidade dos critérios para os usuários previstos entenderem como o objeto foi avaliado ou mensurado, igualmente foi considerado como atendido. Essa classificação levou em consideração que todos os critérios constam da matriz de planejamento, que pode ser consultada no processo, e os critérios mais relevantes, que constituíram achados de auditoria, constam do relatório, que é público.

A ISSAI 300/20 ainda prevê que o auditor deve desenvolver ou selecionar apenas critérios relevantes. Nesse requisito, o TCE/SC também atendeu.

A ISSAI 100/28 assevera que o resultado da avaliação ou mensuração do objeto deve estar de acordo com os critérios de auditoria. Nesse caso, o TCE/SC atende plenamente ao requisito, pois constam do capítulo 2 dos relatórios de auditoria as informações resultantes da avaliação do objeto da auditoria.

A necessidade de selecionar o objeto e os critérios por meio da consideração do risco e da materialidade (ISSAI 100/29) foi atendida nos processos de auditoria operacional. Verificou-se, nos papéis de trabalho das auditorias analisadas, o uso de técnicas de auditoria nesse sentido, tais como a análise SWOT⁴⁵ e DVR⁴⁶.

O TCE/SC atende igualmente ao preceito de que os resultados devem ser apresentados no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões e recomendações. Isso pode ser observado nos capítulos 2 e 3 dos relatórios analisados.

A ISSAI 100/31 estabelece que os usuários previstos devem ter segurança sobre a confiabilidade e relevância das informações que são usadas como base para tomada de decisão. Além disso, os auditores devem executar procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inadequadas.

Em relação a esses dois requisitos de confiança, considerando que as informações são sempre primárias e oficiais, bem como a realização de

⁴⁵ Acrônimo da língua inglesa que significa Forças (Strengths), Fraquezas (Weaknesses), Oportunidades (Opportunities) e Ameaças (Threats).

⁴⁶ Acrônimo da língua portuguesa que significa Diagrama de Verificação de Risco.

procedimentos de supervisão e revisão constante em todas as auditorias, concluiu-se que o TCE/SC atendeu.

A ISSAI 300/23 acrescenta que os auditores devem descrever especificamente a forma como seus achados levaram a um conjunto de conclusões ou a uma única conclusão geral, sendo que os critérios desenvolvidos e utilizados para a(s) conclusão(ões) devem ser explicados.

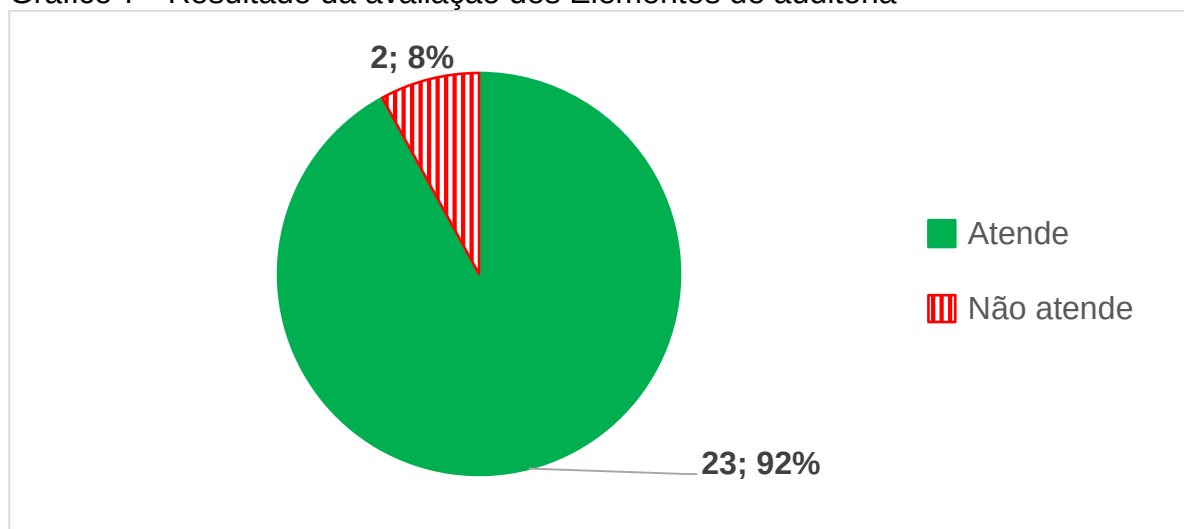
Nesse quesito, observou-se que os relatórios de auditoria operacional não dispõem de uma única conclusão geral, mas de um conjunto de conclusões descrito em cada achado, ou grupo de achados de auditoria. Além disso, verificou-se, nos relatórios, que os critérios desenvolvidos e utilizados para as conclusões foram explicados.

Quanto ao terceiro e último requisito previsto na ISSAI 300/23, se os relatórios levaram em consideração todos os pontos de vista relevantes, concluiu-se que o TCE/SC não atendeu. Pois, apesar da realização das entrevistas com diversos atores na fase de levantamento, no relatório consta apenas o ponto de vista dos responsáveis.

A ISSAI 300/22 prescreve que o nível de asseguarção deve ser comunicado de forma transparente no relatório, podendo assumir a forma de uma visão geral ou de informações específicas. Contudo não se observaram esses elementos nos relatórios de auditoria, concluindo-se que o TCE/SC não atende a esse requisito.

O nível de atendimento dos requisitos avaliados em relação aos Elementos de auditoria é da ordem de 92% (análise horizontal), conforme Gráfico 7:

Gráfico 7 - Resultado da avaliação dos Elementos de auditoria



Fonte: Produção do autor, 2016.

Ainda, observa-se que nenhum processo de auditoria operacional atendeu integralmente ao Elementos de auditoria (análise vertical). Apesar disso, todas as auditorias operacionais atenderam a 92% dos requisitos selecionados para análise.

3.3.2.3 Avaliação das auditorias operacionais em relação aos princípios de auditoria (vide item 2.1.3, fl. 64)

A ISSAI 100/36 prevê que os auditores devem atender às exigências éticas relevantes, além de manter a sua independência. Em ambos os casos, o TCE/SC atendeu à exigência, considerando que não há registros do contrário.

A ISSAI 100/37 trata do julgamento, zelo e ceticismo profissional. Nesses três requisitos, o TCE/SC também atendeu à exigência, por considerar que houve um distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando da avaliação da suficiência e da adequação da evidência obtida ao longo da auditoria (ceticismo profissional).

Além disso, a equipe aplicou coletivamente seus conhecimentos, habilidades e a experiência sobre o processo de auditoria (julgamento profissional). Ainda, planejou e executou a auditoria de forma diligente (zelo), apresentando um comportamento profissional apropriado.

O TCE/SC atendeu aos requisitos da ISSAI 300/31, que indaga se os auditores analisaram as questões por diferentes perspectivas e tiveram uma atitude aberta e objetiva diante de vários pontos de vista e argumentos, evitando erros de

julgamento ou viés cognitivo. Ainda, se os auditores estavam dispostos a inovar na auditoria e nos processos ou atividades auditados.

Os requisitos da ISSAI 100/38 – controle de qualidade, foram considerados como não aplicáveis nesse momento, pois a ISSAI 100/35, que trata da EFS, foi classificada como não atendida anteriormente. Apesar disso, ressalta-se que o TCE/SC adota alguns procedimentos de controle da qualidade, tais como direção, revisão e supervisão do processo de auditoria.

Da mesma forma, não se aplicam os três requisitos da ISSAI 300/32, que tratam do uso de procedimentos de controle de qualidade relevantes e fáceis de administrar, garantindo que os auditores estivessem abertos a comentários recebidos do controle de qualidade; da adoção de medidas que assegurem a diferença de opinião entre a equipe e supervisores; e da definição do que constitui um relatório de alta qualidade no contexto específico de um trabalho de auditoria.

Avaliou-se que o TCE/SC dispõe de procedimentos de controle de qualidade fáceis de administrar, porém não é possível afirmar que inclui todos os procedimentos relevantes. Observou-se, em relação aos casos de diferença de opinião entre os superiores e a equipe de auditoria, que há discussão e consulta diretiva, prevalecendo a opinião da maioria.

Também se observou que os auditores do TCE/SC possuem ou tiveram acesso às habilidades necessárias para concluir, com êxito, as auditorias operacionais analisadas, em conformidade com a ISSAI 100/39. Em dois processos, o TCE/SC providenciou a contratação de laboratório e profissional estatístico para complementar as habilidades da equipe, nos termos solicitados.

A ISSAI 300/30 igualmente foi atendida, pois se avaliou que a equipe dispunha coletivamente de conhecimento sólido de auditoria, pesquisa, metodologia, técnicas de investigação ou avaliação, capacidade analítica, de escrita e comunicação para realizar o trabalho. Além disso, os auditores dispõem de formação e aprendizagem no trabalho para manter suas habilidades profissionais.

Ainda nesse requisito, a ISSAI 300/30 assegura a necessidade de contratação de especialistas externos para completar o conhecimento da equipe. Nos processos analisados, apenas dois processos tiveram essa necessidade, sendo prontamente atendidos pelo TCE/SC.

Quanto à necessidade de gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria, verificou-se que 75% dos processos

analisados identificaram limitações relevantes nas suas respectivas matrizes de planejamento. Contudo, nos demais processos, também se observou a indicação dos riscos de auditoria no relatório de auditoria, bem como a mitigação desses riscos. Dessa forma, considera-se como atendido o requisito da ISSAI 100/40.

A ISSAI 300/28 aborda dois aspectos do risco de auditoria, se temas de auditoria complexos ou politicamente sensíveis foram evitados para reduzir o risco de imprecisão ou incompletude, e se foram administrados os riscos identificados. Ambos foram atendidos, pois apesar de duas auditorias não registrarem os riscos identificados na matriz de planejamento, de fato, foram identificados e mitigados ao longo da auditoria, além de registrados no relatório.

Ainda, constatou-se que não foram evitados temas complexos e sensíveis, uma vez que foram abordadas questões como políticas de acolhimento de menores em situação de risco, avaliação do custo do preso e suspensão do direito de dirigir de condutores infratores.

Em relação à materialidade, a ISSAI 100/41 prescreve que os auditores devem considerar a materialidade (individual ou por grupo de itens; aspectos quantitativos ou qualitativos) durante todo o processo de auditoria. Nesse quesito, 75% dos relatórios de auditoria apresentam aspectos quantitativos de materialidade, e todas as auditorias dispõe de avaliações qualitativas, com a análise SWOT e/ou DVR. Assim, considerando-se como atendido o requisito pelo TCE/SC.

A ISSAI 300/33 acrescenta quatro requisitos sobre materialidade: se além dos aspectos financeiros, a materialidade abrange também aspectos sociais e políticos do objeto; se a relação do tema de auditoria foi considerada com a magnitude de seus impactos; se consideraram o que é socialmente ou politicamente significativo e observaram se varia ao longo do tempo; e se a materialidade abrangeu todos os aspectos da auditoria operacional.

Nesse quesito, considerou-se como atendido o primeiro requisito, uma vez que, na prática, a materialidade é observada, tanto aspectos financeiros como sociais e políticos. O segundo, não é atendido, pois os relatórios não consideraram a relação do tema com a magnitude dos seus impactos, para fins de avaliação da materialidade.

O terceiro requisito também foi atendido pelo TCE/SC, uma vez que os auditores consideraram ao longo da auditoria o que é socialmente ou politicamente significativo, além da sua variação ao longo do tempo, sob a perspectiva dos usuários relevantes e das partes responsáveis.

Quanto à documentação de auditoria, ISSAI 100/42, observou-se, nas auditorias operacionais realizadas pelo TCE/SC, que os auditores prepararam a documentação de auditoria suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas.

A ISSAI 100/42 ainda estabelece que um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, deveria entender à natureza, à época, ao escopo e aos resultados dos procedimentos executados, à evidência obtida para apoiar as conclusões e recomendações da auditoria, ao raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e às respectivas conclusões.

Contudo, esse requisito não é atendido. Pois, apesar de constar na matriz de planejamento a informação requerida, os critérios, a fonte das informações, os procedimentos de coleta e análise de dados, as limitações e o que a análise vai permitir dizer, não há um documento que indique o papel de trabalho correspondente a cada procedimento previsto na matriz de planejamento, bem como a sua relação com a matriz de achados.

Dessa forma, apesar da redação do relatório ser clara, objetiva e referenciar os documentos que a suportam, existe um lapso de informações para alcançar o raciocínio por trás de todas as questões relevantes, em especial, entre o planejamento da auditoria e o relatório.

A ISSAI 300/34 apresenta quatro requisitos a serem seguidos. O primeiro, trata da necessidade de manter um registro documental adequado da preparação, dos procedimentos e dos achados de auditoria. O TCE/SC atende plenamente a esse requisito, pois todos os documentos relevantes são juntados ao processo de auditoria.

O segundo, estabelece que os auditores devem justificar seu raciocínio de forma transparente em relação à metodologia e aos critérios de auditoria desenvolvidos especificamente para o trabalho. Nesse quesito, o TCE/SC atende plenamente, pois a metodologia e os critérios desenvolvidos especificamente para o trabalho constam da matriz de planejamento, matriz de achados e/ou relatório de auditoria.

O terceiro requisito observa que o relatório, além de conter achados e recomendações, deve descrever o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões. Neste,

nenhum relatório atendeu plenamente ao estabelecido, especialmente, em relação à estrutura analítica.

O quarto e último requisito da ISSAI 300/34 questiona se a documentação confirma a exatidão dos fatos, incluindo referência aos argumentos não aceitos no relatório ou que descrevesse como diferentes pontos de vista foram tratados no relatório. Nesse quesito, observa-se que o TCE/SC atende plenamente à norma.

Quanto à comunicação, a ISSAI 100/43 estabelece que os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz com a entidade auditada e outras partes interessadas durante todo o processo de auditoria. Contudo, isso não foi observado nas auditorias analisadas. A comunicação com a entidade auditada é eficaz e realizada durante todo o processo de auditoria, mas as partes interessadas são entrevistadas apenas na fase de levantamento.

A ISSAI 300/29 acrescenta doze requisitos que tratam da comunicação, aos quais o TCE/SC atendeu plenamente nove. Nesse sentido, observou-se que os auditores definiram o conteúdo, o processo e os destinatários da comunicação da auditoria, atendendo ao requisito.

Além disso, verificou-se em 87,5% das auditorias, que os critérios foram definidos por meio da troca de opiniões com a entidade auditada antes do início da execução da auditoria. Da mesma forma, o esforço para identificar os pontos de vista das diversas partes interessada ficou registrado em 87,5 % das auditorias. Portanto, não atendendo aos dois requisitos.

Por outro lado, na sequência, observou-se que os auditores buscaram manter boas relações profissionais com todas as partes interessadas e promover um fluxo de informações livre e franco, assegurando os requisitos de confidencialidade. Além disso, conduziram as discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades de cada parte interessada.

Entretanto, 87,5% das auditorias apresentaram registro da comunicação às entidades auditadas que descrevessem os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o seu objeto. Dessa forma, sem atender ao requisito.

De outra sorte, todas as auditorias tiveram a comunicação realizada de maneira oficial, por meio escrito e de forma regular. Para tanto, consideraram-se os ofícios expedidos, as requisições de documentos e o relatório de auditoria.

Ainda, se as entidades auditadas tiveram a oportunidade de comentar os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações antes que a EFS emita seu

relatório de auditoria, considerou-se como atendida. Nessa perspectiva, pondera-se que os auditores redigem o relatório preliminar, que é encaminhado aos responsáveis. Na sequência, as considerações apresentadas em resposta ao relatório preliminar são incluídas no relatório conclusivo, juntamente com as respectivas ponderações finais.

Dessa forma, as entidades auditadas tiveram a oportunidade de comentar os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações antes que a EFS emitisse seu relatório de auditoria. Desse mesmo modo, verificou-se que as discordâncias foram analisadas e os erros materiais corrigidos nos relatórios conclusivos, considerando esses requisitos como atendidos.

Os dois últimos requisitos da ISSAI 300/29 foram atendidos, pois a análise dos comentários do gestor é registrada no relatório conclusivo, bem como as alterações ou as razões para não as fazer.

Da mesma forma, as partes interessadas podem emitir comentários sobre a qualidade dos relatórios de auditoria para a equipe, o diretor, o diretor geral, o relator do processo, o presidente e a ouvidoria.

A ISSAI 300/25 apresenta seis requisitos sobre o objetivo da auditoria, sendo que o TCE/SC atendeu a ambos.

Dos oito processos analisados, seis definiram claramente a relação do objeto com o princípio da eficiência e dois com os princípios da eficiência e da efetividade.

Os auditores consideraram, na fase de planejamento, quando da elaboração do objetivo da auditoria, qual o seu propósito, organizações envolvidas e para quem as recomendações finais podem ser relevantes.

Ademais, todos os processos têm o objetivo analítico, subdividido em questões de auditoria, sendo em média, aproximadamente, quatro por auditoria operacional.

Também se observou, que as questões são relacionadas, complementares, sem sobreposição e coletivamente exaustivas ao tratar do objetivo geral de auditoria. Ainda levaram em consideração as informações relevantes conhecidas sobre o assunto, bem como a avaliação da sua viabilidade.

Quanto à abordagem prevista na ISSAI 300/26, cinco auditorias operacionais foram orientadas para o problema, duas para o problema e o resultado e uma combinou as três abordagens (problema, resultado e sistema).

Além disso, a abordagem pode ser classificada de cima para baixo ou de baixo para cima. Em todas as auditorias operacionais observou-se a abordagem de baixo

para cima, mantendo o foco em problemas de importância para o povo e a comunidade. Portanto, o TCE/SC atende a ambos.

Quanto aos critérios de auditoria, a ISSAI 300/27 apresenta cinco requisitos a serem observados, dentre os quais se avaliou que o TCE/SC atendeu aos cinco.

Os critérios adotados pelo TCE/SC, nas suas auditorias, correspondem às questões de auditoria e estão relacionados aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.

Os critérios selecionados têm foco no “dever ser”, mantendo a exatidão com as leis, regulamentos ou objetivos, bem como no que é “esperado” de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas. Ademais, observa-se que os critérios adotados são transparentes quanto às fontes que foram usadas, relevantes e compreensíveis para os usuários, bem como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria.

Por outro lado, os critérios devem ser discutidos com as entidades auditadas. Tal como previsto na ISSAI 300/29 (comunicação), que questionava se os critérios foram definidos por meio da troca de opiniões com a entidade auditada. Como naquela ocasião levou-se em consideração a fase de planejamento, nesse item se abordará o tópico da discussão de critérios na fase de execução, ou seja, achados de auditoria.

A esse quesito, o TCE/SC atendeu. Pois, em todas as auditorias operacionais analisadas, o relatório de auditoria preliminar foi encaminhado para o gestor apresentar suas contrarrazões, constando os achados, critérios, recomendações e determinações, bem como o raciocínio para chegar às conclusões. Diferente das demais auditorias, a equipe também se coloca à disposição para discutir os critérios e os demais elementos levados em consideração na auditoria.

O último requisito da ISSAI 300/27 trata de verificar se a auditoria operacional foi orientada para identificar a causa do problema e não apenas da sua verificação. Nesse caso, averiguou-se que as auditorias foram orientadas para identificar o desvio conhecido ou suspeitado, além das causas.

Quanto ao planejamento da auditoria, o TCE/SC não atendeu ao requisito da ISSAI 100/44, pois os auditores não firmaram com a entidade auditada um entendimento comum e formal acerca dos termos da auditoria e dos seus respectivos papéis e responsabilidades.

A ISSAI 100/45 apresenta três requisitos a serem observados no planejamento entre os quais o TCE/SC atende plenamente a dois.

Apesar de os auditores buscarem entender a natureza da entidade ou do programa a ser auditado, não há o registro se o entendimento identificou os objetivos relevantes, as operações, o ambiente regulatório, os controles internos, o sistema financeiro e outros sistemas e processos de negócio, além das potenciais fontes de evidência de auditoria. Como exemplo, citam-se que as auditorias operacionais avaliadas não buscaram entender o sistema de controle interno dos órgãos envolvidos.

Em contrapartida, observou-se que houve uma interação para o entendimento da entidade com os responsáveis e as partes interessadas em 37,5% das auditorias analisadas, e nas demais, apenas com os responsáveis. Nesse sentido, avaliou-se que o TCE/SC atendeu ao requisito.

Quanto à avaliação de risco ou à análise de problema na fase de planejamento (ISSAI 100/46), considerou-se que essa atividade foi realizada nas auditorias operacionais objeto da análise. Na sequência, observou-se que a avaliação de risco não é revisada em resposta aos achados de auditoria. Portanto, o TCE/SC atendeu ao primeiro requisito e não atendeu ao segundo.

Em relação à classificação do risco, geral ou específico, considerou-se como específico, pois os riscos registrados normalmente versam sobre as limitações de auditoria.

No entanto, os riscos de auditoria não levaram em consideração os controles internos; portanto, mais um item não atendido pelo TCE/SC.

Ao requisito previsto na ISSAI 100/47, que trata da identificação e avaliação de risco de fraude relevante quanto ao objeto da auditoria, também não houve o atendimento por parte do TCE/SC, considerando a falta de informação nos papéis de trabalho e informações nos relatórios de auditoria operacional.

De outra sorte, o TCE/SC atende aos dois requisitos da ISSAI 100/48, pois o planejamento da auditoria abrange aspectos estratégicos, como a definição do escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria.

Além disso, o planejamento da auditoria abrange aspectos operacionais, como cronograma, definição da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, designação dos membros da equipe e a identificação de outros recursos necessários.

Já a ISSAI 300/37 discorre sobre dez requisitos, dos quais o TCE/SC atende a nove. Considerou-se como atendendo:

- a) Os auditores buscam adquirir conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria antes do seu início (pré-estudo);
- b) os procedimentos a serem utilizados para coletar as evidências de auditoria são suficientes e apropriados;
- c) a elaboração do desenho geral da auditoria previu as perguntas que deveriam ser feitas, o nível de observação, metodologia e técnicas de coleta de dados;
- d) o desenho de auditoria foi testado para verificar se os dados necessários estão disponíveis;
- e) a alta administração e a gestão operacional da EFS, bem como a equipe de auditoria, estão plenamente conscientes do desenho geral da auditoria e o que ele implica;
- f) as decisões sobre o desenho geral da auditoria e suas consequências frequentemente envolvem a alta administração da EFS;
- g) o planejamento é flexível;
- h) os procedimentos de auditoria não são excessivamente padronizados; e
- i) os auditores mantiveram contato com as partes interessadas (cientistas e especialistas) a fim de construir conhecimentos adequados em relação a boas ou melhores práticas.

Há que se fazer algumas considerações em relação aos itens atendidos. Como alta administração, considerou-se o diretor do órgão controle, que tem delegação formal para representar a EFS, na função fiscalizatória, e como gestão operacional, os chefes de divisão e coordenadores de controle, que normalmente assumem o papel de supervisor da auditoria e revisor.

Além disso, na fase de planejamento, foram entrevistados diversos especialista envolvidos com a atividade para construir conhecimentos adequados em relação a boas e melhores práticas.

Entretanto, avaliou-se que 37,5% das auditorias operacionais verificaram se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender a eventuais recomendações de auditorias anteriores.

A ISSAI 100/49 trata de quatro requisitos aplicáveis na fase de execução da auditoria, dos quais o TCE/SC atendeu todos.

Avaliou-se que os procedimentos de auditoria foram escolhidos em resposta aos riscos de auditoria e que as evidências de auditoria são suficientes (quantidade) e apropriadas (qualidade) para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis.

Da mesma forma, verificou-se que os achados de auditoria foram discutidos com a entidade auditada, a partir do relatório de auditoria preliminar, que foi respondido item por item. Ainda, considera-se que foram respeitados todos os requisitos de confidencialidade.

A ISSAI 100/50 apresenta três requisitos, dos quais o TCE/SC atende a dois, pois a documentação de auditoria é revisada para verificar se é suficiente e adequada para alcançar o objeto da auditoria, tarefa essa dos coordenadores de auditoria.

Além disso, esses profissionais são responsáveis por avaliar as evidências e a relevância dos achados em consideração aos aspectos quantitativos e qualitativos.

Por outro lado, não existe o registro de que a avaliação inicial de risco e materialidade seja considerada para as conclusões, após a coleta de evidências.

A ISSAI 300/38 estabelece quatro requisitos, dos quais o TCE/SC atende a todos eles. Nesse sentido, verificou-se que as evidências estavam no contexto da auditoria, sendo que os argumentos relevantes, prós e contras e diferentes perspectivas, que chegaram ao conhecimento dos auditores, foram incluídos no relatório preliminar e no conclusivo.

Da mesma forma, observou-se que os achados e as conclusões são resultantes de análises realizadas em resposta aos objetivos de auditoria, sendo que o achado, ou o conjunto deles, responde à questão de auditoria, apesar da resposta não constar explicitamente nos relatórios.

Também se observou que as evidências são persuasivas e conclusivas e que a alta administração foi envolvida na formulação das conclusões. Neste caso, os auditores têm independência e autonomia para concluir casos corriqueiros com o chefe de divisão e o coordenador de controle, envolvendo a direção do órgão de controle em casos mais específicos, podendo, conforme a gravidade e relevância, envolver a direção geral de controle externo.

Quanto ao relatório de auditoria, o TCE/SC atende aos dois requisitos previstos na ISSAI 100/51. O primeiro prevê que o relatório seja elaborado com uma linguagem acessível para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral; e o segundo, que seja de fácil compreensão, livre de imprecisões ou ambiguidades, completo, objetivo e justo, incluindo somente informações respaldadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada.

Nesse último, observa-se na prática, uma preocupação com esses elementos que asseguram a qualidade do relatório, tanto na supervisão, que abrange a redação do relatório, como na revisão, que é realizada após a conclusão do relatório preliminar.

Na sequência, a ISSAI 300/39 apresenta quinze requisitos a serem observados nos relatórios de auditoria, dos quais o TCE/SC atende a sete e a um não se aplica.

Nesse sentido, após a análise das auditorias operacionais selecionadas, observou-se que foram atendidos os seguintes requisitos:

- a) os relatórios são abrangentes;
- b) os relatórios são convincentes;
- c) os achados foram colocados em perspectiva e asseguram congruência entre o objetivo, as questões, os achados e as conclusões da auditoria;
- d) os relatórios explicam por que e como os problemas mencionados prejudicam o desempenho, a fim de encorajar a entidade ou o usuário a iniciar as ações corretivas;
- e) os relatórios são claros e concisos;
- f) os relatórios não são ambíguos; e
- g) os relatórios são construtivos.

Todavia, considera-se que 37,5% dos relatórios de auditoria operacional foram tempestivos, pois a equipe de auditoria assinou o relatório conclusivo no prazo de até um ano do início da fiscalização (ofício de apresentação), como pode ser observado no Quadro 4:

Quadro 4 - Prazos dos processos de auditoria operacional

	FIA Lages	FIA Gaspar	SP SJC	ETE Joinville	LO PMF	EM SED	CNH Detran	Def Civil SDC	Prazo médio (dias)
Of. Apres. equipe	12/12/11	18/10/11	25/09/12	25/02/13	27/05/13	16/04/13	30/09/13	14/03/14	
Fim da execução	09/03/12	27/06/12	19/03/13	22/03/13	31/08/13	13/09/13	27/02/14	27/06/14	
Prazo (dias)	88	253	175	25	96	150	150	105	130
Relatório preliminar	31/07/12	28/09/12	21/03/13	18/04/13	30/10/13	30/10/13	16/05/14	24/11/14	
Prazo (dias)	232	346	177	52	156	197	228	255	205
Relatório conclusivo	23/10/12	05/03/13	25/11/13	17/09/13	02/06/14	10/07/14	13/08/14	14/07/15	
Prazo (dias)	316	504	426	204	371	450	317	487	384

Fonte: Produção do autor, 2016.

O Quadro 4 apresenta, na última coluna, os prazos médios aproximados, a partir da apresentação da equipe de auditoria no órgão fiscalizado, que são de 130 dias até o final de execução da auditoria, 205 dias até a data da assinatura do relatório preliminar, 384 dias até a assinatura do relatório conclusivo.

A análise para se averiguar se os relatórios descrevem os achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados, aponta que igualmente não foi atendida pelo TCE/SC, uma vez que apenas dois relatórios cumpriram o requisito.

Da mesma forma, a verificação se o relatório avalia se os recursos foram bem aplicados, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças para melhor, constatou-se que não foi atendida pelo TCE/SC. Dois relatórios avaliaram se os recursos foram bem aplicados, sem comentar sobre o impacto de políticas e programas e cinco relatórios atenderam aos dois aspectos, representando 62,5%.

Embora os relatórios tenham incluído informações sobre o objetivo, as questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, as limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria, não se observou uma resposta clara e objetiva quanto às questões de auditoria.

Observou-se, também, que os relatórios de auditoria não explicam por que não foi possível responder às questões de auditoria.

Quanto à reformulação das questões de auditoria, conforme os achados, considerou-se como não aplicável, uma vez que as questões constantes da matriz do planejamento são iguais às do relatório.

Quanto às recomendações, a ISSAI 300/40 apresenta oito requisitos, sendo que o TCE/SC atende a todos eles.

Constatou-se nos relatórios analisados, que as recomendações são construtivas, fundamentadas e visam agregar valor. As recomendações são fundamentadas em evidências e visam agregar valor por meio dos benefícios esperados e da resolução das causas que originaram os achados de auditoria.

Além disso, são dirigidas aos responsáveis e buscam solucionar as causas dos problemas e/ou deficiências.

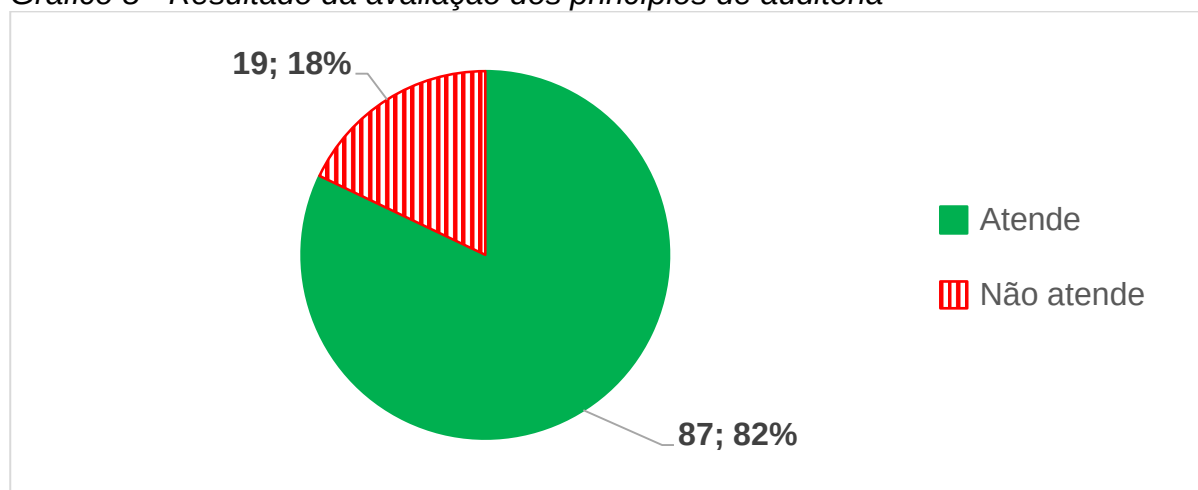
As recomendações ainda são práticas, claras e convincentes, mantendo a conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria.

A ISSAI 300/41 aborda os dois últimos requisitos sobre os elementos de auditoria, sendo que o TCE/SC atende a todos eles. Mantendo a sincronia com a análise da EFS, avaliou-se que os relatórios de auditoria operacional são amplamente acessíveis, pelo site do TCE/SC, tanto para o responsável, quanto para o público em geral.

O último requisito trata da distribuição do relatório, porém o texto relaciona as partes que deveriam receber o relatório, com a expressão “e/ou”. Dessa forma, considerou-se que a remessa, a qualquer um deles, atenderia à norma. Nesse sentido, as auditorias operacionais foram encaminhadas para: as entidades auditadas; as entidades auditadas e o executivo; as entidades auditadas, o executivo e o Ministério Público; as entidades auditadas, o executivo, o Ministério Público e o Poder Legislativo; as entidades auditadas, o executivo, o Ministério Público e o Poder Judiciário; além das entidades auditadas, do executivo e os órgãos do governo federal envolvidos na atividade.

Nesse item, o TCE/SC apresentou o índice de 82% de atendimento em relação aos princípios de auditoria previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300, com demonstrado no Gráfico 8:

Gráfico 8 - Resultado da avaliação dos princípios de auditoria



Fonte: Produção do autor, 2016.

Ainda, observou-se que nenhuma auditoria operacional realizada pelo TCE/SC atendeu integralmente aos princípios estabelecidos pela INTOSAI (análise vertical). Apesar disso, o atendimento da norma foi relevante, pois dos 106 requisitos válidos, a auditoria com pior desempenho atendeu a 83,8% dos pressupostos estabelecidos pela INTOSAI, e as duas que tiveram o melhor desempenho, alcançaram 87,6% de atendimento.

3.3.3 Aspectos de avaliação do monitoramento da auditoria operacional constantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300

Nesse item, a análise consistiu em verificar se os processos de monitoramento das auditorias operacionais dispunham dos requisitos identificados na ISSAI 100 e na ISSAI 300.

Dessa forma, considerando o critério utilizado para seleção dos processos de monitoramento a serem analisados – monitoramentos julgados em 2014 e 2015, selecionaram-se nove monitoramentos para amostra.

Entre os processos selecionados na amostra, dois são o primeiro monitoramento da auditoria operacional, seis representam o segundo monitoramento e um terceiro monitoramento.

A primeira análise consiste em verificar de forma horizontal em relação ao quadro 3, constante do Apêndice A, se os requisitos são atendidos por todos os nove processos de monitoramentos analisados.

A ISSAI 300/42 estabelece que o monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno ao legislativo, se possível, juntamente com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.

Nesse quesito, observa-se que todos os monitoramentos dispõem de relatório específico, que tem por objetivo avaliar se as recomendações foram atendidas, bem como se os problemas e as causas foram sanados.

Quanto ao encaminhamento dos relatórios de monitoramento ao Poder Legislativo respectivo, observa-se que 78% atenderam ao requisito, pois sete dos nove processos foram encaminhados ao legislativo.

Em relação à necessidade de constar nos monitoramentos as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes, nota-se que todos os relatórios de monitoramento dispõem de conclusões sobre as ações corretivas relevantes.

Apesar de a ISSAI 300 não fazer diferença entre os monitoramentos, o art. 11 da Resolução n.º TC 79/2013 (SC, 2013) estabelece que o órgão de controle deve avaliar o impacto da auditoria no relatório final de monitoramento. Dessa forma, na avaliação do impacto, não foram considerados dois processos que tratavam do primeiro monitoramento. Assim sendo, observou-se a descrição do impacto da auditoria em cinco de sete processos avaliados, o que representa 71%.

Ainda se observa o atendimento integral de dois requisitos: se o monitoramento se refere à análise das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável e se o monitoramento foi uma atividade independente.

Para verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação implícita após um período razoável de tempo, realizou-se uma análise qualitativa das considerações finais dos relatórios de monitoramento.

Observou-se que todos os relatórios de monitoramento se concentraram em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas. Nesse caso, além de verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada o problema, o TCE/SC emitiu uma posição em relação ao cumprimento das ações do plano de ação e as determinações ou recomendações.

No relatório de monitoramento intermediário⁴⁷, as determinações foram classificadas como cumpridas, em cumprimento, não cumpridas ou prejudicadas. As recomendações em implementadas, em implementação, não implementadas ou prejudicadas.

No relatório do último monitoramento, as determinações foram classificadas como cumpridas, parcialmente cumpridas, não cumpridas ou prejudicadas. As recomendações em implementadas, parcialmente implementadas, não implementadas ou prejudicadas.

Para verificar se a entidade auditada remediou a situação implícita, após um período razoável de tempo, avaliou-se que o TCE/SC atendeu ao requisito, uma vez que os monitoramentos foram realizados, levando em consideração os prazos do plano de ação, documento esse, apresentado pelo responsável para solucionar os achados de auditoria.

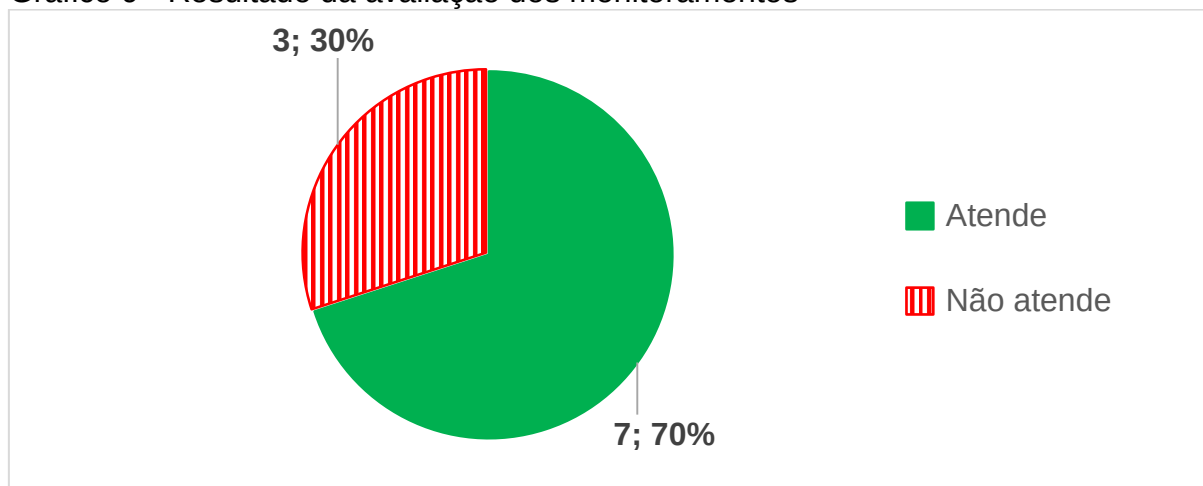
Ainda se conferiu que os monitoramentos tiveram uma abordagem neutra e independente.

Por fim, nesse subgrupo, avaliou-se que 78% dos monitoramentos contribuíram para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática. Levou-se em consideração, nesse requisito, se o monitoramento foi além da simples verificação das determinações e recomendações da auditoria operacional.

⁴⁷ Primeiro relatório, nas auditorias em que foram feitos apenas dois monitoramentos, ou primeiro e segundo, quando foram realizados três monitoramentos.

Dessa feita, o TCE/SC apresentou o seguinte resultado de atendimento dos aspectos relevantes em relação aos monitoramentos previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300, conforme Gráfico 9:

Gráfico 9 - Resultado da avaliação dos monitoramentos



Fonte: Produção do autor, 2016.

Desse modo, observa-se que dos dez requisitos avaliados em nove processos, sete foram plenamente atendidos em todos os monitoramentos, representando 70%.

Contudo, nos três requisitos que foram considerados como não atendidos plenamente, observou-se que o descumprimento ocorreu em apenas dois processos de monitoramento.

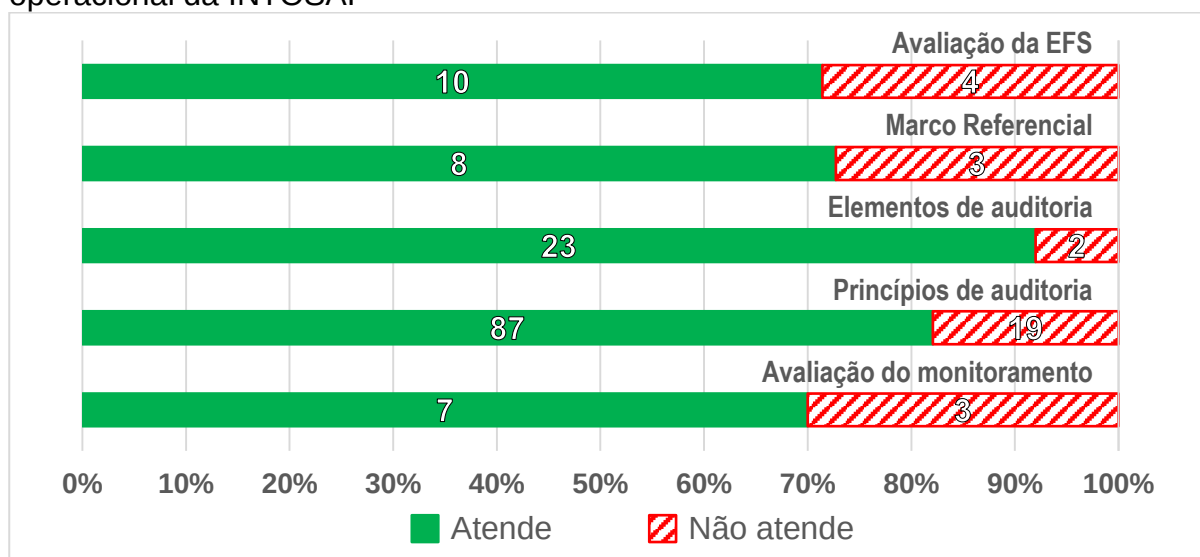
Na análise vertical, que examina se o processo atendeu a todos os requisitos avaliados, verifica-se que três processos atenderam a todos os requisitos, sendo que os demais atenderam a 90% dos requisitos válidos.

3.4 DEFINIR ESTRATÉGIA DE AVANÇOS E MELHORIAS NAS PRÁTICAS DE AUDITORIA OPERACIONAL REALIZADAS PELO TCE/SC

Como estratégia de avanços e melhorias nas práticas de auditoria operacional, propõe-se a adoção dos requisitos considerados como não atendidos, tanto pelo TCE/SC, como pelo órgão de controle que realiza as fiscalizações.

Entretanto, observa-se no gráfico 10, que o TCE/SC atende, de modo geral, a 81,3% dos requisitos válidos, sendo que cada subgrupo apresenta o seguinte indicador:

Gráfico 10 - Atendimento de cada subgrupo dos princípios fundamentais de auditoria operacional da INTOSAI



Fonte: Produção do autor, 2016.

Ressalta-se que os subgrupos de avaliação da EFS, marco referencial e avaliação do monitoramento, apresentaram um percentual de atendimento de aproximadamente 70%. Os subgrupos, princípios de auditoria e elementos de auditoria, obtiveram, respectivamente, mais de 80% e 90% de atendimento dos requisitos válidos.

Nesse sentido, a EFS deve estabelecer e manter procedimentos apropriados para controle de qualidade. Além disso, deve selecionar temas de auditoria, usando o processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas.

A EFS ainda deve dispor de regulamentos para os relatórios de auditoria financeira e operacional, bem como realizar monitoramento para as recomendações proferidas em auditorias de conformidade.

Quanto ao marco referencial, a equipe de auditoria deve verificar se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos. A auditoria operacional deve examinar se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos, além de promover a transparência.

Em relação aos elementos de auditoria, a equipe deve levar em consideração todos os pontos de vista relevantes, e não apenas dos responsáveis. Além do mais, deve comunicar, nos seus relatórios, o nível de asseguuração das informações de forma transparente.

Quanto aos princípios de auditoria, os auditores devem considerar a relação do tema de auditoria com a magnitude de seus impactos para avaliar a materialidade e aprimorar os procedimentos de revisão da auditoria.

Também devem atentar para que o relatório de auditoria descreva o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões.

A equipe deve aprimorar a comunicação com a entidade auditada e outras partes interessadas durante todo o processo de auditoria, informando os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o objeto da auditoria. Da mesma forma, os critérios devem ser definidos por meio da troca de opinião com a entidade auditada.

Isso deve fazer parte de uma estratégia para identificar os pontos de vista das diversas partes interessadas. Ademais, deve-se firmar um termo formal sobre os papéis e as responsabilidades das partes.

Os auditores devem buscar entender os controles internos da entidade, revisar a avaliação de risco em resposta aos achados de auditoria, além de considerar os controles internos na avaliação de risco.

A equipe ainda deve avaliar o risco de fraude relevante para os objetivos da auditoria, registrar se a entidade tem recomendações de auditorias anteriores e concluir, após a coleta de evidências, levando-se em consideração a avaliação inicial de risco e materialidade.

Outra situação a ser aprimorada, trata da tempestividade dos relatórios de auditoria. Os relatórios ainda devem descrever os achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados.

Por outro lado, os relatórios de auditoria operacional devem avaliar se os recursos foram bem aplicados, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças para melhor. Ademais, devem responder às questões de auditoria ou explicar por que não foi possível respondê-las.

Quanto ao monitoramento das auditorias operacionais, deve-se encaminhar os relatórios para o legislativo e descrever o impacto de todas as ações relevantes.

Por fim, deve-se assegurar que o monitoramento contribua para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática.

O uso de uma lista de verificação, quando da revisão da auditoria operacional, deve facilitar o controle de qualidade da fiscalização, bem como assegurar que o relatório conclusivo disponha de todos os elementos essenciais previstos na norma.

Em resumo, apresenta-se o Quadro 5 com os requisitos identificados na ISSAI 100 e na ISSAI 300, que precisariam ser observados pelo TCE/SC e pelo órgão de controle, nas próximas auditorias operacionais, de forma a atender plenamente o nível 3 da norma internacional de auditoria.

Quadro 5 - Requisitos identificados a serem observados

Aspecto	ISSAI	Requisito identificado
Avaliação da EFS	100/35	A EFS deve adotar procedimentos de controle de qualidade.
	300/36	A seleção de temas de auditoria deve estar baseada no processo de planejamento estratégico da EFS, que analisa temas em potencial por meio de pesquisa para identificar riscos e problemas.
	100/51	A EFS deve dispor de regulamentos aplicáveis para especificar o relatório de auditoria.
		A EFS deve realizar o monitoramento das ações tomadas pela parte responsável em resposta às questões levantadas em um relatório de auditoria.
Marco referencial	100/17	A equipe deve verificar se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos.
	300/12	A auditoria operacional deve examinar se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos.
		A auditoria operacional deve promover a transparência.
Elementos da auditoria	300/23	O relatório deve levar em consideração todos os pontos de vista relevantes.
	300/22	O nível de asseguarção deve ser comunicado de forma transparente no relatório, por meio de visão geral ou fornecendo informações específicas.
Princípios de auditoria	300/33	Os auditores devem considerar a relação do tema de auditoria com a magnitude dos seus impactos para avaliar a materialidade.
	100/42	Um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, deve entender a natureza, à época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência obtida para apoiar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e as respectivas conclusões.
	300/34	O relatório, além de conter achados e recomendações, deve descrever o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões.
	100/43	Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz com a entidade auditada e outras partes interessadas durante todo o processo de auditoria.
	300/29	Os critérios devem ser definidos por meio da troca de opiniões com a entidade auditada.
		Deve haver um esforço para identificar os pontos de vista das diversas partes interessadas.
		Os auditores devem comunicar às entidades auditadas os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o objeto da auditoria.
	100/44	Os auditores devem firmar com a entidade auditada e os responsáveis um entendimento comum e formal acerca dos termos da auditoria e dos seus respectivos papéis e responsabilidades.

Aspecto	ISSAI	Requisito identificado
	100/45	Os auditores devem buscar entender os objetivos relevantes, as operações, o ambiente regulatório, os controles internos, o sistema financeiro e outros sistemas e processos de negócio, além das potenciais fontes de evidência de auditoria.
	100/46	A avaliação de risco deve ser revisada em resposta aos achados de auditoria.
		Os riscos de auditoria devem ser considerados levando em conta os controles internos.
	100/47	Os auditores devem identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria.
	300/37	Os auditores devem verificar se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender eventuais recomendações de auditorias anteriores ou outros exames que sejam de relevância para os objetivos da auditoria.
	100/50	A avaliação inicial de risco e materialidade deve ser considerada para as conclusões, após a coleta de evidências.
	300/39	O relatório deve ser tempestivo.
		O relatório deve descrever os achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados.
		O relatório deve avaliar se os recursos foram bem aplicados, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças para melhor.
		O relatório deve incluir informações sobre o objetivo, as questões e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, as limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria.
		O relatório deve explicar porque não foi possível responder as questões de auditoria.
Avaliação do monitoramento	300/42	O monitoramento deve ser encaminhado ao legislativo.
		Deve constar do monitoramento os impactos de todas as ações corretivas relevantes.
		O monitoramento deve contribuir para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática.

Fonte: Produção do autor, 2016.

3.5 OFERECER UM MODELO DE LISTA DE VERIFICAÇÃO PARA REVISÃO DAS AUDITORIAS OPERACIONAIS

Essa Sessão é dedicada a oferecer uma lista de verificação para revisão de auditoria operacional.

O modelo proposto tem por objetivo ser preenchido pelo coordenador de controle, quando da revisão dos procedimentos aplicados na auditoria operacional, de forma a verificar se os princípios fundamentais interpretados da ISSAI 100 e da ISSAI 300 foram atendidos, quando aplicáveis.

A base para a elaboração da lista de verificação é o Apêndice A, mantendo-se na íntegra a descrição da norma e do requisito avaliado. Na sequência, no Apêndice B, acrescentou-se uma coluna para assinalar se a norma internacional de auditoria foi atendida - atendido (A), não atendido (NA) ou não se aplica (NSA). Ainda foi acrescentada uma coluna para o revisor preencher observações.

Ressalta-se que a inclusão do campo não se aplica (NSA) a todos os requisitos. Decorreu da declaração na ISSAI 3000 (INTOSAI, 2004), que não é possível elaborar diretrizes aplicáveis a todos os tipos de auditoria de desempenho, porque, na prática, as auditorias realizadas em diferentes países apresentam mudanças de mandato, escopo, organização e metodologia.

Ademais, a experiência na realização de auditorias operacionais, no TCE/SC, demonstra que é preciso fazer renúncias para assumir determinados encargos, como por exemplo, deixar de avaliar a economicidade para direcionar os trabalhos para a efetividade. Não se trata de eleger uma dimensão melhor que a outra, mas respeitar limitações de prazo e recursos humanos disponíveis. Além disso, nada obsta a que, na prática, a lista de verificação seja aprimorada.

Considerando que o monitoramento da auditoria operacional é um procedimento de fiscalização autônomo, elaborou-se o Apêndice C, com a mesma metodologia, para ser aplicado quando da revisão desses processos.

Após o preenchimento da lista de verificação, será possível incluir, ou não, no relatório de auditoria, o parágrafo que indica se a auditoria foi baseada ou consistente com os princípios fundamentais de auditoria operacional da INTOSAI, nos termos do parágrafo 7 da ISSAI 300.

4 CONCLUSÃO

Os esforços para alinhar as normas brasileiras de auditoria com as normas internacionais é recente e atravessa um período de resistência de muitos agentes envolvidos.

Prova disso é que, mesmo na literatura contemporânea, percebe-se uma confusão na classificação dos tipos de auditoria, além de laços com a época em que as instituições nacionais permaneciam de costas para o que acontecia além das fronteiras do país.

Contudo, a globalização tem acelerado esse processo, em especial quando envolve o aporte de capital estrangeiro, seja ele público ou privado, em projetos de países em desenvolvimento, como o Brasil.

Nesse sentido, o presente trabalho soma esforços para que o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) realize os mesmos procedimentos de auditoria operacional aplicados pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) mais respeitadas do mundo.

A obediência aos princípios de auditoria operacional estabelecidos pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) contribui para o aumento da qualidade das fiscalizações realizadas pelo TCE/SC. Dessa forma, reforça-se a importância de que as auditorias no setor público são indispensáveis para a administração pública, pois aumentam a confiança do público em geral em relação aos responsáveis pela gestão dos seus recursos.

Percebe-se a importância desse tipo de fiscalização, quando se verifica a sua difusão nas principais EFS. Além disso, a recorrente produção literária, que além de consolidar a importância da fiscalização, cita a necessidade de comprometer o gestor com os resultados das políticas públicas.

A relação das auditorias operacionais com a promoção da *accountability* é outro fator importante na consolidação do zelo com os recursos públicos, a probidade administrativa e a transparência da administração pública.

No Brasil, o Tribunal de Contas da União (TCU) contribuiu para a difusão das auditorias operacionais, reconhecidamente, por meio da produção de manuais, cursos e fiscalizações coordenadas.

Apesar de a pesquisa não se aprofundar nesse sentido, pelo que se tem notícia, o TCE/SC é um dos poucos Tribunais de Contas (TCs) da federação que

disponibilizou uma parcela dos seus auditores para realizar exclusivamente auditorias operacionais. Essa boa prática se reflete diretamente na quantidade e na regularidade da realização de auditorias operacionais, além da promoção dos valores atribuídos a esse tipo de fiscalização.

Entretanto, alguns ajustes são necessários para o aprimoramento da atividade, atendendo plenamente aos princípios fundamentais de auditoria operacional previstos na ISSAI 100 e na ISSAI 300.

No geral, o TCE/SC apresentou um expressivo percentual de atendimento das normas de auditoria da INTOSAI, o que está em consonância com a percepção dos auditores fiscais de controle externo, que afirmaram ser possível atender plenamente ao previsto na ISSAI 100 e na ISSAI 300.

Como observado pelos auditores, além dos procedimentos de auditoria operacional, a EFS também deve ter uma postura de promoção de melhorias, como por exemplo, adotando procedimentos institucionais de controle da qualidade.

Em relação aos procedimentos de auditoria operacional, como se pode verificar na análise vertical dos monitoramentos, o uso de um roteiro de verificação na revisão dos procedimentos de auditoria, proposto no Apêndice B, asseguraria o pleno cumprimento da ISSAI 100 e da ISSAI 300.

A estratégia proposta para o aprimoramento da prática das auditorias operacionais é implementar os requisitos apresentados no Quadro 5, que são preponderantes para o pleno atendimento da norma internacional de auditoria, nível 3.

O modelo de lista de verificação (Apêndice B) para revisão das auditorias operacionais possibilitará, de forma objetiva, incluir (ou não) o parágrafo sugerido pela INTOSAI, que informa se a auditoria foi baseada ou consistente com os princípios fundamentais de auditoria operacional.

Além disso, a lista de verificação possibilitará redigir um manual de auditoria operacional que atenda às normas internacionais de auditoria no setor público, levando-se em consideração a experiência do TCE/SC e as características da cultura brasileira.

Como objeto de novos estudos, a fim de aprimorar o trabalho dos Tribunais de Contas (TCs), recomenda-se a análise da aderência das normas internacionais de auditoria, em seus diversos níveis, nos diversos tipos de auditoria, na Corte de Contas Catarinense, bem como nos demais TCs brasileiros.

Ainda, identificou-se a necessidade de estudos mais aprofundados sobre as estruturas existentes para a realização de auditorias operacionais nos TCs brasileiros, bem como a quantidade de auditorias anuais que essas estruturas proporcionam.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. **A auditoria operacional e seus desafios**: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União. 2006. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2006.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 517p.
- ARANTES, Rogério Bastos; ABRUCIO, Fernando Luiz; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. A imagem dos tribunais de contas subnacionais. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 1, jan./mar. 2005. p.57-83. Trimestral.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à Auditoria Operacional**. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008. 187 p.
- ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). **Diagnóstico dos Tribunais de Contas do Brasil**: Avaliação da Qualidade e Agilidade do Controle Externo (Revisão por pares). Brasília: Atricon, 2013. 79 p.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 674 p.
- AUSTRALIAN, National Audit Office (ANAO). **About The Australian National Audit Office**. Canberra: ANAO, 2013. 13p.
- BARRETO, Davi; GRAEFF, Fernando. **Auditoria**: teoria e exercícios comentados. 3. ed. São Paulo: Método, 2014. 476 p.
- BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. Tradução Adriana Monteiro Vieira e Marcelo Barros Gomes **Revista do Serviço Público**, n. 2, p. 5-35, 2002.
- _____. Performance Auditing and the New Public Management: Chancing Roles and Strategies of Central Audit Institutions. In: OCDE **Performance Auditing and the Modernisation of Government**. OECD. Paris: PUMA, 1996, p. 15-56.
- BRAGA, Antonio Geraldo Conceição. **Efetividade da auditoria operacional na área pública**. 2003. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2004.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101**: Lei de Responsabilidade Fiscal, de 04 de maio de 2000. Brasília, D: Congresso Nacional, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____. Ministério de Estado da Fazenda. **Decreto n.º 93.874**, de 23 de dezembro de 1986. Brasília: MF, Secretaria de Auditoria e Inspeções, 1998. 78p.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros – PROMOEX**. Convênio. Publicado no: Diário Oficial da União - DOU 72 / Seção 3 -13/4/2006. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/files/file/dpe/convenios/governo_federal/promoex_11_2006.pdf>. Acesso em: 6 jun. 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Desempenho**. Brasília: TCU, Secretaria de Auditoria e Inspeções, 1998. 78p.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 114 p. Disponível em: <<http://portal3.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2063234.PDF>>. Acesso em: 6 jun. 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010. 71 p. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2058980.PDF>>. Acesso em: 6 jun. 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**. Portaria TCU nº 280/2010 e 168/2011. Brasília: TCU, 2010b. 59p. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14DB4AFB3014DBAC9E0C6493C>> Acesso em: 6 nov. 2016.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português?. **Revista de administração pública**, v. 24, n. 2, p. 30-50, 1990.

CANADA. Office of the Auditor General (OAG). **WHAT TO EXPECT: An Auditee's Guide to the Performance Audit Process**. Ottawa: OAG, 2015. 31 p.

CENEVIVA, Ricardo; FARAH, Marta F. S. Avaliação, informação e responsabilização no setor público. **Revista de Administração Pública**, v. 46, n. 4, p. 993-1016, 2012.

COBRA, Harley Fabiany Junqueira. As auditorias operacionais como mecanismos de controle dos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte**, v. 32, n. 4, p. 17-34, 2014.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas**. São Paulo: Atlas, 2013. 242 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria fiscal e tributária**. São Paulo: Atlas, 2015. 512 p.

DA CUNHA, Maria Cristina Moreira Siqueira. Auditoria Operacional no Setor Público Federal. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 2, n. 2, p. 47-52, 1997. ISSN 1984-3291.

GLYNN, John J. Performance Auditing and Performance Improvement in Government: public sector management reform, changing accountabilities and the role of performance audit. In: OCDE **Performance Auditing and the Modernisation of Government**. OECD. Paris: PUMA, 1996, p. 125-136.

GOMES, Marcelo Barros. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). **Revista do Serviço Público**, v. 53, n. 2, p. 36-78, 2002.

INSTITUTO DE AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Auditoria**: registros de uma profissão. São Paulo: IBRACON, 2007.

LONGO, Claudio Gonçalves. **Manual de Auditoria e Revisão das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2011. 432 p.

LOUREIRO, Maria Rita; ABRUCIO, Fernando Luiz. Política e Reformas Fiscais no Brasil Recente. **Revista de Economia Política**, v. 24, n. 1, p. 50-72, 2004.

LOUREIRO, Maria Rita; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho; MORAES, Tiago Cacique. Democratização e reforma do Estado: o desenvolvimento institucional dos tribunais de contas no Brasil recente. **rap—rio de Janeiro**, v. 43, n. 4, p. 739-72, 2009.

MAIA, Henrique Araújo; FORMIGONI, Henrique. Empresas de auditoria e o *compliance* com o nível de evidenciação obrigatório durante o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil. **ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**, v. 5, 2011.

MENDONÇA, Bárbara Cristina Corrêa. **Auditoria operacional no âmbito do Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro**. Trabalho de conclusão do curso de Pós-Graduação em Administração Judiciária da Fundação Getúlio Vargas - Rio de Janeiro, 2005.

NASCIMENTO, Roberto Sérgio do. Auditoria como instrumento de Controle e de avaliação das organizações: estudo de Caso envolvendo o fundo de recuperação do estado do espírito santo (FUNRES) com base na auditoria operacional. **Revista do Tribunal de Contas**, Brasília, v. 33, n. 92, abr./jun. 2002.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability* horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política. **Revista Española de Ciencia Política**, n. 11, p. 11-31, 2004.

DE OLIVEIRA, Alci Malaquias. **Controle e auditoria governamental com enfoque em auditoria operacional**. 1996.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Performance auditing and the modernisation of government**. Paris: OECD, 1996.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). **ISSAI 30: Código de Ética**. Tradução: Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria de Relações Internacionais, 2016a. 5 p.

Disponível em:

<<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F50156232940E6792F>>. Acesso em: 1 ago. 2016.

_____. **ISSAI 40: Controle de Qualidade para as EFS**. Tradução: Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria de Relações Internacionais, 2016b. 15 p. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F5015623294105795C>>. Acesso em: 01 ago. 2016.

_____. **ISSAI 100: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. Tradução: Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria de Relações Internacionais, 2015a. 100 p. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562345D11B534C>>. Acesso em: 29 jun. 2016.

_____. **ISSAI 300: Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional**. Tradução: Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria de Relações Internacionais, 2015b. 100 p. Disponível em: <http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/ISSAI_300_Portugues.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2016.

_____. **ISSAI 3000: Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores / Normas y directrices para la auditoria del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI**. Estocolmo: INTOSAI, Comité de Normas de Auditoría, 2004.

PAGLIATO, Wagner; SANTOS, Aldomar Guimarães dos. **Curso de auditoria**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007. 392 p.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. **Auditoria das Demonstrações Contábeis: uma abordagem jurídica e contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003. 241 p.

PINHO, José Antonio Gomes; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability: já podemos traduzi-la para o português?* **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 6, p. 1343-1368, nov./dez. 2009.

PINTO, Juliana M.; GERHARDT, Tatiana E. Práticas avaliativas na gestão da Atenção Básica à Saúde: estudo de caso em Camaquã e Canguçu (RS). **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, mar./abr., p. 305-326, 2013.

POLLITT, Christopher *et al.* **Desempenho ou legalidade?** auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Tradução Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 362 p.

ROCHA, Arlindo Carvalho. A realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 4, p. 901-926, 2013.

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. **Auditoria Governamental**. Uma abordagem metodológica da Auditoria de Gestão. Curitiba: Juruá, 2013.

SANTA CATARINA. Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. **Constituição do Estado de Santa Catarina**. 1989. Disponível em: <http://www.alesc.sc.gov.br/portal/legislacao/docs/constituicaoEstadual/CESC_16_11_2009.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Lei Complementar (estadual) n.º 202/2000**: Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2000. Disponível em: <http://web01.tce.sc.gov.br/files/file/biblioteca/LEI_ORGANICA_CONSOLIDADA_08042016.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Lei Complementar (estadual) n.º 255/2004**: Dispõe sobre o Quadro de Pessoal, Cargos, Funções e Vencimentos dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2004. Disponível em: <http://leis.alesc.sc.gov.br/alesc/docs/2004/255_2004_lei_complementar.doc>. Acesso em: 6 nov. 2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Instrução Normativa n.º TC-03/2004**: Dispõe sobre o exercício da fiscalização operacional pelo Tribunal de Contas. 2004. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/instrucao_normativa_n_03-2004_consolidada.pdf>. Acesso em: 9 ago. 2015.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Portaria n.º TC 283/2015**: Dispõe sobre a instituição do Núcleo de Informações Estratégicas (NIE). 2015. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.%20TC%200283-2015%20CONSOLIDADA.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Portaria n.º TC 670/2015**: Aprova novo Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2015. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.%20TC%200670-2015%20CONSOLIDADA.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Portaria n.º TC 160/2016**: Aprova o Plano de Ações do Tribunal de Contas do Estado para o exercício de 2016. 2016. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/Portaria%20N.%20TC%200160-2016%20CONSOLIDADA%201.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Relatório de Atividades – 4º trimestre de 2015**: 2015. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/RELAT%20ATIV%204%20TRIMESTRE%202015-%203%20CAPITULO.pdf>>. Acesso em: 18 mar. 2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução n.º TC-79/2013**: Dispõe sobre a fiscalização por meio de auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas de Santa Catarina. 2013. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/resolucao_n_79-2013_consolidada.pdf>. Acesso em: 9 ago. 2015.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução n.º TC-87/2013**: Adota o Código de Ética aprovado no IIº Encontro Nacional de Tribunais de Contas, para ser aplicado aos servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2013. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%2087-2013%20CONSOLIDADA.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução n. TC-101/2014**: Adota o Código de Ética dos Tribunais de Contas, na parte que se refere aos Membros do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2014. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%20101-2014%20CONSOLIDADA.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2016.

_____. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução n.º TC-122/2015**: Dispõe sobre as Diretrizes de Atuação do Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. 2015. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%20122-2015%20CONSOLIDADA.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2016.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia**. São Paulo: Best Seller, 1999. 649 p.

SANTOS, Guilherme K.; RAUPP, Fabiano M. Monitoramento e avaliação de resultados dos programas governamentais delineados no PPA. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 6, p. 1429-1451, 2015.

SHAND, David; ANAND, Paul. Performance Auditing in the Public Sector: Approaches and Issues in OECD member countries. In: OCDE **Performance Auditing and the Modernisation of Government**. OECD. Paris: PUMA, 1996, p. 57-78.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Contas Europeu. **Manual da Auditoria de Resultados**. Unidade Apoio e metodologia de auditoria (SAM). 2015. 94 p. Disponível em: <http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF>. Acesso em: 21 jun. 2016.

UNITED STATES. Government Accountability Office (GAO). **Government Auditing Standards**: Yellow Book. Washington, D.C.: GAO, 2011. 235 p.

YETANO, Ana. La difusión de la auditoría operativa en el ámbito regional: Un estudio comparado del Reino Unido, Alemania y España. **Gestión y política pública**, v. 23, n. 2, p. 421-464, 2014.

ZARZESKI, Marilyn Taylor. Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. **Accounting Horizons**, v. 10, n. 1, p. 18, 1996.

APÊNDICE A - ROTEIRO DE VERIFICAÇÃO DO ATENDIMENTO DAS NORMAS DE AUDITORIA

Quadro 1: Aspectos de avaliação da EFS constantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300 da INTOSAI

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	TCE/SC
ISSAI 100/13	Marco referencial para auditoria do setor público (SP). Mandato. Uma EFS exercerá sua função de auditoria do setor público dentro de um ordenamento constitucional específico e em virtude de sua missão e mandato , que lhe garantem suficiente independência e poder discricionário para desempenhar suas atribuições. O mandato de uma EFS pode definir suas responsabilidades gerais no campo da auditoria do setor público e fazer disposições adicionais relativamente a auditorias e outros trabalhos a realizar.	A EFS dispõe de ordenamento constitucional específico que lhe assegure a missão e o mandato?	Sim. Art. 59 da Constituição do Estado de Santa Catarina.
		O mandato define as atribuições gerais e adicionais da auditoria no setor público?	Sim. Art. 1º da LCE nº 202/2000 estabelece as competências gerais. Resolução nº TC-122/2015, trata do Plano de Ação do Controle Externo, Plano Anual de Atividades de Controle Externo e a Programação de Fiscalização. Resolução nº TC-79/2013, trata de fiscalização por meio de auditoria operacional.
ISSAI 300/12 (3/3)	Marco referencial da auditoria operacional (AOP). Objetivos da AOP. Na auditoria operacional, as EFS são livres para decidir, dentro de seu mandato, o quê, quando e como auditar, e não devem ser impedidas de publicar seus achados.	A EFS é livre para decidir o quê, quando e como auditar?	Sim. Art. 12 da Resolução nº TC-122/2015 assegura aos órgãos de controle (diretorias técnicas de fiscalização) a proposição de levantamentos, inspeções, auditorias e monitoramentos.
		A EFS publica seus achados de auditoria?	Sim. No site do http://www.tce.sc.gov.br/auditorias-operacionais/ e na pesquisa por processo: http://servicos.tce.sc.gov.br/processo/ . Ainda se observou a existência de banner nos destaques do site do TCE/SC apontando para os relatórios de auditoria e de encartes com o relatório resumido.
ISSAI 100/35	Princípios de auditoria no SP. Requisitos organizacionais. As EFS devem estabelecer e manter procedimentos apropriados para ética e controle de qualidade. Cada EFS deve estabelecer e manter procedimentos para ética e controle de qualidade no nível organizacional , a fim de proporcionar um nível de segurança razoável de que a EFS e seu pessoal cumpram as normas profissionais e as exigências éticas, legais e regulamentares aplicáveis. A "ISSAI 30 - Código de Ética e a ISSAI 40 - Controle de Qualidade para EFS" contém orientações a esse respeito. A existência desses procedimentos no nível da EFS é um pré-requisito para a aplicação ou o desenvolvimento de normas nacionais baseadas nos Princípios Fundamentais de Auditoria.	A EFS adota um Código de Ética?	Sim. Resolução nº TC-101/2014 aprovou o Código de Ética para os membros (Conselheiros e Auditores). Resolução nº TC-87/2013 aprovou o Código de Ética para os Auditores Fiscais de Controle Externo.
		A EFS adota procedimentos de Controle de Qualidade?	Não. O TCE/SC não adotou oficialmente procedimentos que assegurem o controle de qualidade das suas fiscalizações. A iniciativa 24 do objetivo 5 do Plano de Ações do TCE/SC para 2016, aprovado pela Portaria nº TC 160/2016, prevê a implantação do controle de qualidade das atividades de auditoria.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	TCE/SC
ISSAI 100/25 (1/3)	As três partes. O auditor : na auditoria do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelo Titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias . A responsabilidade geral pela auditoria do setor público é aquela definida no mandato da EFS.	O papel de auditor está a cargo das pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias?	Sim. Art. 7º da LCE nº 255/2004, que dispõe sobre o Quadro de Pessoal, Cargos, Funções e Vencimentos dos Servidores do TCE/SC, estabelece as competências do cargo de Auditor Fiscal de Controle Externo.
ISSAI 300/36	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Planejamento . Seleção de temas. Os auditores devem selecionar temas de auditoria usando o processo de planejamento estratégico da EFS , analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas. Determinar quais as auditorias que serão realizadas é usualmente parte do processo de planejamento estratégico da EFS. Caso apropriado, os auditores devem contribuir com esse processo em suas respectivas áreas de especialização. Eles podem compartilhar conhecimento adquirido em auditorias anteriores e informações do processo de planejamento estratégico podem ser relevantes para o trabalho subsequente do auditor. Nesse processo, os auditores devem considerar que temas de auditoria devem ser suficientemente significativos , bem como auditáveis e de acordo com o mandato da EFS. O processo de seleção de temas deve procurar maximizar o impacto esperado da auditoria, levando em conta as capacidades de auditoria (por exemplo, recursos humanos e habilidades profissionais). Técnicas formais de preparação para o planejamento estratégico, como análise de riscos ou avaliação de problemas podem ajudar a estruturar o processo, mas devem ser complementadas pelo julgamento profissional para evitar avaliações unilaterais.	A seleção de temas de auditoria está baseada no processo de planejamento estratégico da EFS, que analisa temas em potencial por meio de pesquisa para identificar riscos e problemas?	Não. A Diretoria Geral de Controle Externo solicita por email os temas de maior relevância aos diretores dos órgãos de controle, para posterior consolidação e divulgação. A Portaria nº TC 283/2015 criou o Núcleo de Informações Estratégicas (NIE), que tem a finalidade de produzir conhecimento e elaborar estratégias e ações de inteligência, por meio da obtenção, sistematização e análise de dados coletados, oriundos de base de dados própria ou custodiadas, visando subsidiar a tomada de decisões quanto à realização de procedimentos de fiscalização e a instrução de processos. O NIE é coordenado pelo DGCE e supervisionado pelo Conselheiro Vice-Presidente, tendo entre outras competências, a de avaliar dados e informações, realizar diagnósticos e planejar ações de controle externo. Entretanto, ainda não há evidências que os temas de auditoria são selecionados a partir do processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas.
		Os auditores, nas suas respectivas áreas de especialização, contribuem com o processo de seleção das auditorias que serão realizadas, como parte do planejamento estratégico da EFS?	Sim. As propostas de fiscalização são feitas pelos órgãos de controle e consolidadas na Diretoria Geral de Controle Externo, que submete ao Presidente.
		Os temas de auditoria selecionados são significativos, auditáveis e estão de acordo com o mandato da EFS?	Sim. Os temas selecionados nas propostas da Programação de Fiscalização para 2016 são significativos, auditáveis e de acordo com o mandato da EFS. (http://portaldocidadao.tce.sc.gov.br/sic/docs/auditorias/programacao_2016.pdf)

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	TCE/SC
ISSAI 100/51 (1/2)	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Relatando e monitorando. Os auditores devem elaborar um relatório baseado nas conclusões alcançadas [...] A forma e o conteúdo de um relatório dependerão da natureza da auditoria, dos usuários previstos, das normas aplicáveis e dos requisitos legais. O mandato da EFS e outras leis ou regulamentos aplicáveis podem especificar o formato e a redação dos relatórios, que podem ser de forma longa ou forma curta. [...]	A EFS dispõe de regulamentos aplicáveis para especificar o relatório de auditoria?	Não. O TCE/SC dispõe de um manual procedimentos de auditoria de regularidade aprovado pela Portaria nº TC 670/2015, mas não tem um manual de procedimentos aplicável à auditoria operacional e financeira oficialmente aprovado.
ISSAI 100/51 (2/2)	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Relatando e monitorando . As EFS têm um papel no monitoramento das ações tomadas pela parte responsável em resposta às questões levantadas em um relatório de auditoria. O foco do monitoramento está em verificar se a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, incluindo quaisquer implicações mais amplas. Ações insuficientes ou insatisfatórias por parte da entidade auditada podem exigir um relatório adicional por parte da EFS.	A EFS realiza o monitoramento das ações tomadas pela parte responsável em resposta às questões levantadas em um relatório de auditoria?	Não. O TCE/SC não tem a cultura de realizar monitoramento das auditorias de regularidade, mesmo que tenham determinações e/ou recomendações a serem cumpridas pelo órgão responsável. Entretanto, a Resolução nº TC 122/2015, que trata do Plano de Ação do Controle Externo, o Plano Anual de Atividades de Controle Externo e a Programação de Fiscalização do TCE/SC, previu a realização de monitoramento em diversos tipos de fiscalização, incluindo as auditorias de regularidade. Nas auditorias financeiras, o monitoramento ocorre no capítulo da 3.2 – Avaliação do Cumprimento das Recomendações dos Exercícios Anteriores, da Carta Gerencial. Por fim, as auditorias operacionais são monitoradas após a aprovação de um plano de ação apresentado pelo gestor, o qual deve constar a ação corretiva, o prazo e o responsável pela sua implementação, nos termos da Resolução nº TC 79/2013, que trata da fiscalização por meio de auditoria operacional.
		O monitoramento visa verificar se a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, incluindo implicações mais amplas?	Sim. Quando há o monitoramento, ele serve como instrumento de fiscalização utilizado para verificar o cumprimento das deliberações do TCE/SC, seja em processo de auditoria operacional (art. 9º da Resolução TC nº 79/2013) ou de regularidade (art. 21 da Resolução nº TC 122/2015). Ainda, caso necessite de implicações mais amplas para verificar se a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, novos procedimentos e análises são realizados.
		Ações insuficientes ou insatisfatórias por parte da entidade auditada podem exigir um relatório adicional por parte da EFS?	Sim. Normalmente, nos processos de auditoria operacional, o TCE/SC promove dois monitoramentos após a aprovação do plano de ação, sendo que em alguns casos ocorrem três monitoramentos. O segundo monitoramento da auditoria operacional que avaliou a operação da Estação de Tratamento de Esgoto Nova Esperança do Município de Balneário Camboriú, após a constatação do desempenho insatisfatório do cumprimento do compromisso assumido com o TCE/SC, ensejou a solicitação de um terceiro monitoramento.

Legenda da classificação da pergunta/requisito: Sim (atende plenamente), Não (não atende ou atende parcialmente) e Não se aplica (quando o item complementa outro item anterior não atendido).

Quadro 2: Aspectos de avaliação da auditoria operacional constantes da ISSAI 100 e ISSAI 300 da INTOSAI

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
MARCO REFERENCIAL										
ISSAI 100/17	A auditoria do Setor Público (SP) e seus objetivos. O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. [...]	A equipe verificou se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos?	Não. A auditoria não teve por objetivo verificar se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho	Não. A auditoria não teve por objetivo verificar se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho	Sim. Item 2.1 do Relatório, que trata da publicidade sobre o custo do preso.	Não. A auditoria não teve por objetivo verificar se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho	Não. A auditoria não teve por objetivo verificar se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho	Sim. Item 2.12, que trata da participação social na escola, e o item 2.22 – alocação insuficiente de recursos para atender o custo mínimo por aluno.	Não. A auditoria não teve por objetivo verificar se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho	Não. A auditoria não teve por objetivo verificar se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ISSAI 100/20	A auditoria do SP e seus objetivos. As auditorias do setor público partem de objetivos que podem ser distintos, dependendo do tipo de auditoria que está sendo realizada. No entanto, todas elas contribuem para a boa governança: -fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficientes e apropriada, relativas às entidades públicas; -aperfeiçoando a <i>accountability</i> e a transparência, promovendo melhorias contínuas e permanente confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública; -fortalecendo a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correição sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos; -criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.	A autoria teve o objetivo de contribuir para a boa governança, em alguma das quatro possibilidades?	Sim. O Capítulo 2 do relatório fornece informações aos usuários previstos, fortalece a efetividade dos órgãos e cria incentivos.	Sim. O Capítulo 2 do relatório fornece informações aos usuários previstos, aperfeiçoa a <i>accountabilit</i> y e a transparênci a, fortalece a efetividade dos órgãos e cria incentivos.	Sim. O Capítulo 2 do relatório fornece informações aos usuários previstos, aperfeiçoa a <i>accountabilit</i> y e a transparênci a, fortalece a efetividade dos órgãos e cria incentivos.	Sim. O Capítulo 2 do relatório fornece informações aos usuários previstos, aperfeiçoa a <i>accountabilit</i> y e a transparênci a, fortalece a efetividade dos órgãos e cria incentivos.	Sim. O Capítulo 2 do relatório fornece informações aos usuários previstos, aperfeiçoa a <i>accountabilit</i> y e a transparênci a, fortalece a efetividade dos órgãos e cria incentivos.	Sim. O Capítulo 2 do relatório fornece informações aos usuários previstos, aperfeiçoa a <i>accountabilit</i> y e a transparênci a, fortalece a efetividade dos órgãos e cria incentivos.	Sim. O Capítulos 2 do relatório fornece informações aos usuários previstos, aperfeiçoa a <i>accountabilit</i> y e a transparênci a, fortalece a efetividade dos órgãos e cria incentivos.	Sim. O Capítulos 2 do relatório fornece informações aos usuários previstos, aperfeiçoa a <i>accountabilit</i> y e a transparênci a, fortalece a efetividade dos órgãos e cria incentivos.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ISSA 300/11 (1/2)	Economicidade, eficiência e efetividade. A auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para melhoria. As auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao: - O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço; - O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade; - O princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.	As AOP oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao princípio da economicidade, eficiência e/ou efetividade?	Sim. Todas as quatro questões de auditoria tratam de eficiência.	Sim. Das seis questões de auditoria, quatro tratam de eficiência.	Sim. Das três questões de auditoria, uma trata de economicidade e outra de eficiência.	Sim. Das duas questões de auditoria, uma trata de eficiência e outra de efetividade.	Sim. Das quatro questões de auditoria, duas tratam de eficiência.	Sim. Das cinco questões de auditoria, três tratam de eficiência, uma de economicidade e outra de efetividade.	Sim. Das duas questões de auditoria, uma trata de eficiência e outra de efetividade.	Sim. Das quatro questões de auditoria, duas tratam de eficiência e duas de efetividade.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ISSA 300/11 (2/2)	Economicidade, eficiência e efetividade. As auditorias operacionais frequentemente incluem uma análise das condições que são necessárias para garantir que os princípios da economicidade, eficiência e efetividade possam ser sustentados . Essas condições podem incluir boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega de serviços . Quando apropriado, o impacto do marco regulatório ou institucional no desempenho da entidade auditada também deve ser levado em consideração.	As condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios da economicidade, eficiência e efetividade foram analisadas?	Sim. A análise considerou as condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios da eficiência.	Sim. A análise considerou as condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios da eficiência.	Sim. A análise considerou as condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios da economicidade e da eficiência.	Sim. A análise considerou as condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios da eficiência e da efetividade.	Sim. A análise considerou as condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios da eficiência, da economicidade e da efetividade.	Sim. A análise considerou as condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios da eficiência e da efetividade.	Sim. A análise considerou as condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios da eficiência e da efetividade.	Sim. A análise considerou as condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios da eficiência e da efetividade.
		Essas condições incluíram boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega de serviços?	Sim. As quatro questões de auditoria incluem boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega dos serviços.	Sim. As quatro questões de auditoria incluem boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega dos serviços.	Sim. As duas questões de auditoria incluem boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega dos serviços.	Sim. As duas questões de auditoria incluem boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega dos serviços.	Sim. As duas questões de auditoria incluem boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega dos serviços.	Sim. As cinco questões de auditoria incluem boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega dos serviços.	Sim. As duas questões de auditoria incluem boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega dos serviços.	Sim. As quatro questões de auditoria incluem boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega dos serviços.
		O impacto do marco regulatório ou institucional no desempenho da entidade auditada foi levado em consideração?	Sim. Mas o município não dispunha de diagnóstico social da infância e juventude atualizado.	Sim. Mas o município não dispunha de diagnóstico social da infância e juventude atualizado.	Sim. O Plano Diretor do Sistema Prisional foi solicitado.	Sim. O diagnóstico do sistema de esgotamento sanitário no município foi solicitado.	Sim. A primeira questão da auditoria trata do Planejamento o Estratégico do órgão.	Sim. A primeira questão da auditoria trata do Projeto Pedagógico do ensino médio.	Sim. Mas a entidade não dispunha de um marco regulatório.	Sim. A primeira questão da auditoria trata do Sistema Estadual de Proteção e Defesa Civil.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ISSAI 300/12 (1/3)	Objetivos da AOP. [...] A auditoria operacional promove a accountability ao ajudar aqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito ao examinar se as decisões tomadas pelo legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos . Não se trata de questionar as intenções e decisões do legislativo, mas examinar se alguma deficiência nas leis e nos regulamentos ou na sua forma de implementação esteja impedindo que os objetivos especificados sejam alcançados. A auditoria operacional foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento . Ela proporciona incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas .	A AOP examinou se as decisões tomadas pelo legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz?	Sim. Sugeriu-se que as leis orçamentárias incluíssem os Planos de Ação e Aplicação apresentados pelo Conselho de Direitos, item 2.1.1 do relatório.	Sim. Sugeriu-se que as leis orçamentárias incluíssem os Planos de Ação e Aplicação apresentados pelo Conselho de Direitos, item 2.1.1 do relatório.	Sim. A quantidade de agentes prisionais previstos na Lei Complementar nº 472/2009 foi contestada, item 2.3.2 do relatório.	Sim. Contesta a eficiência da Estação de Tratamento de Esgoto existente (item 2.1) e a destinação inadequada do lodo retirado das lagoas, item 2.10 do relatório.	Sim. Desatualização do sistema de georeferenciamento (item 2.8) e ausência de lei sobre o Estatuto de Impacto de Vizinhança – item 2.11 do relatório.	Sim. Os Projetos Políticos Pedagógicos das escolas não estavam alinhados às diretrizes da Secretaria de Estado da Educação.	Sim. Verificou-se se as decisões proferidas nos processos de suspensão do direito de dirigir não são equitativas, item 2.2 do relatório.	Sim. A segunda questão verifica se as ações voltadas à defesa civil estão sendo implementadas nos municípios prioritários.
		A AOP examinou se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos?	Não. Não foi objeto da auditoria.	Não. Não foi objeto da auditoria.	Não. Não foi objeto da auditoria. Ainda que a primeira questão trate do custo do serviço.	Não. Não foi objeto da auditoria.	Não. Não foi objeto da auditoria.	Não. Não foi objeto da auditoria. Ainda que uma questão trate do custo do serviço.	Não. Não foi objeto da auditoria.	Não. Não foi objeto da auditoria.
		A AOP foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento?	Sim. CF/88 estabelece prioridade absoluta da garantia dos direitos da criança e do adolescente.	Sim. CF/88 estabelece prioridade absoluta da garantia dos direitos da criança e do adolescente.	Sim. CF/88 estabelece que ninguém será submetido a tratamento desumano ou degradante.	Sim. A CF/88 estabelece que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.	Sim. A CF/88 atribui a responsabilidade de execução da política de desenvolvimento urbano aos municípios.	Sim. A CF/88 estabelece a educação como direito social.	Sim. Impacto na violência no trânsito e saúde pública.	Sim. Santa Catarina é um estado susceptível a desastres naturais, com perdas econômicas e de vidas.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
		A AOP proporciona incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas?	Sim. O item 2.1 reforça a importância do Conselho de Direitos da Criança e do Adolescente.	Sim. O item 2.1 reforça a importância do Conselho de Direitos da Criança e do Adolescente.	Sim. Os itens 2.2.2 e 2.2.3 tratam da necessidade de ampliar o número de vagas conforme o regime do preso.	Sim. Capítulo 1 leva em consideração a construção da nova Estação para solução dos problemas.	Sim. Item 2.1 trata da inexistência de planejamento o estratégico.	Sim. Capítulo 2 trata da necessidade de planejar e avaliar o ensino médio.	Sim. Os itens 2.1 e 2.2 visam aprimorar a instrução do processo administrativo do Detran.	Sim. O item 2.4 apresenta o decréscimo de apoio estrutural e financeiro após as crises.
ISSAI 300/12 (2/3)	Objetivos da AOP. A auditoria operacional promove a transparência ao proporcionar ao parlamento, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais . Desse modo, contribui diretamente para fornecer ao cidadão informações úteis e, ao mesmo tempo, serve de base para aprendizado e melhorias.	A AOP promove a transparência?	Não. Nenhuma questão ou achado de auditoria promove a transparência.	Sim. Item 2.1.18 trata da divulgação das ações do Conselho de Direitos da Criança e do Adolescente	Sim. Item 2.1 do Relatório, que trata do custo do preso.	Sim. Item 2.1 do Relatório, que trata da publicação dos resultados das análises laboratoriais da Estação.	Sim. Item 2.5 do Relatório, que trata da ausência de transparência dos atos de licenciamento.	Sim. Por meio da participação social na escola (item 2.12) e da apuração do custo do aluno – item 2.22 do relatório.	Sim. Item 2.2 do relatório, que trata da transparência da penalidade aplicada aos motoristas infratores.	Sim. Por meio dos Planos de Contingência e o envolvimento dos municípios, item 2.1.2 do relatório.

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ELEMENTOS DA AUDITORIA										
ISSAI 300/16	As três partes na AOP. Auditores frequentemente têm considerável discricionariedade na seleção de objetos e identificação de critérios, o que, por sua vez, influencia em quem são as partes responsáveis e os usuários previstos. Embora os auditores possam fazer recomendações , eles precisam tomar cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis. Nas auditorias operacionais, os auditores tipicamente trabalham em equipe, oferecendo habilidades diferentes e complementares .	Os auditores têm discricionariedade para seleção do objetivo e identificação dos critérios?	Sim. A proposta de fiscalização foi realizada e executada pelo órgão de controle.	Sim. A proposta de fiscalização foi realizada e executada pelo órgão de controle.	Sim. A proposta de fiscalização foi realizada e executada pelo órgão de controle.	Sim. A proposta de fiscalização foi realizada e executada pelo órgão de controle.	Sim. A proposta de fiscalização foi realizada e executada pelo órgão de controle.	Sim. A proposta de fiscalização partiu da Atricon/TCU, sendo que o órgão de controle optou por aderir.	Sim. A proposta de fiscalização foi realizada e executada pelo órgão de controle.	Sim. A proposta de fiscalização foi realizada e executada pelo órgão de controle.
		Os auditores tomaram cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis na elaboração das recomendações?	Sim. A responsabilidade pela implementação das recomendações é do responsável.	Sim. A responsabilidade pela implementação das recomendações é do responsável.	Sim. A responsabilidade pela implementação das recomendações é do responsável.	Sim. A responsabilidade pela implementação das recomendações é do responsável.	Sim. A responsabilidade pela implementação das recomendações é do responsável.	Sim. A responsabilidade pela implementação das recomendações é do responsável.	Sim. A responsabilidade pela implementação das recomendações é do responsável.	Sim. A responsabilidade pela implementação das recomendações é do responsável.
		Os auditores trabalharam em equipe, compartilhando habilidades diferentes e complementares?	Sim. A equipe foi composta por dois auditores fiscais e um supervisor com distintas habilidades.	Sim. A equipe foi composta por três auditores fiscais e um supervisor com distintas habilidades.	Sim. A equipe foi composta por dois auditores fiscais e um supervisor com distintas habilidades.	Sim. A equipe foi composta por dois auditores fiscais e um supervisor com distintas habilidades.	Sim. A equipe foi composta por três auditores fiscais e um supervisor com distintas habilidades.	Sim. A equipe foi composta por quatro auditores fiscais e um supervisor com distintas habilidades.	Sim. A equipe foi composta por três auditores fiscais e um supervisor com distintas habilidades.	Sim. A equipe foi composta por quatro auditores fiscais e um supervisor com distintas habilidades.

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	capazes de iniciar mudanças para atender às recomendações resultantes de uma auditoria operacional. Outras, ainda, podem ser responsáveis por prover o auditor com informações ou evidências.	As recomendações são dirigidas para a parte responsável capaz de atender às recomendações?	Sim. Cada um em relação à matéria de sua competência	Sim. Cada um em relação à matéria de sua competência	Sim. Cada um em relação à matéria de sua competência	Sim. Cada um em relação à matéria de sua competência	Sim. Cada um em relação à matéria de sua competência	Sim. Cada um em relação à matéria de sua competência	Sim. Cada um em relação à matéria de sua competência	Sim. Cada um em relação à matéria de sua competência
ISSAI 100/25 (3/3)	As três partes. Os usuários previstos: as pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral.	Os auditores identificaram quais são os usuários previstos para elaboração do relatório de auditoria (pessoas ou organizações, órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral)?	Sim. Na fase de planejamento o foram identificados os agentes envolvidos na atividade e realizadas entrevistas com Conselheiro de Direitos, Conselheiro Tutelar, Secretários, e servidores estaduais e municipais.	Sim. Na fase de planejamento o foram identificados os agentes envolvidos na atividade e realizadas entrevistas com Conselheiro de Direitos, Conselheiro Tutelar, Secretários, e servidores estaduais e municipais.	Sim. Na fase de planejamento o foram identificados os agentes envolvidos na atividade e realizadas entrevistas com Juiz de Execução Penal, Policial Diretor do DEAP, Conselheiro Penitenciário, Pastoral Carcerária, Corregedor de Justiça e Procurador do MPSC.	Sim. Na fase de planejamento o foram identificados os agentes envolvidos na atividade e realizadas entrevistas com Presidentes da AMAE, da CAJ e da FUNDEMA, Gerente da Vigilância Sanitária e outros servidores municipais.	Sim. Na fase de planejamento o foram identificados os agentes envolvidos na atividade e realizadas entrevistas com Secretário da SMDU, Vereador, Procurador do Município, servidores municipais e diversos usuários da atividade.	Sim. Na fase de planejamento o foram identificados os agentes envolvidos na atividade e realizadas entrevistas com Secretário de Estado, Gerente Regional de Educação, Diretor de Infraestrutura da SED, diretores de escolas, pais e professores.	Sim. Na fase de planejamento o foram identificados os agentes envolvidos na atividade e realizadas entrevistas com Gerentes Gerais das JARIs, Delegado e policiais civis.	Sim. Na fase de planejamento o foram identificados os agentes envolvidos na atividade e realizadas entrevistas com Secretários da SDC, Secretária da SDS, Presidente da Epagri, Diretor da Defesa Civil de São José, Diretora do IVA, professores, diretores, gerentes e outros servidores públicos.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ISSAI 300/18	As três partes na AOP. Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria operacional. O legislativo, as agências governamentais e o público podem todos ser usuários previstos. Uma parte responsável pode também ser usuário previsto, mas, raramente, será o único.	A parte responsável também é usuário previsto?	Sim. As partes responsáveis são usuários previstos.	Sim. As partes responsáveis são usuários previstos.	Sim. As partes responsáveis são usuários previstos.	Sim. As partes responsáveis são usuários previstos.	Sim. As partes responsáveis são usuários previstos.	Sim. A parte responsável é usuário previsto.	Sim. A parte responsável é usuário previsto.	Sim. As partes responsáveis são usuários previstos.
ISSAI 100/26	Objeto, critérios e informação sobre o objeto. O objeto refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo da auditoria. Um objeto de auditoria apropriado é identificável e passível de avaliação ou mensuração consistente baseada em critérios, de modo que possa ser submetido a procedimentos para obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a opinião ou conclusão de auditoria.	O objeto da auditoria é identificável e passível de avaliação ou mensuração baseada em critérios?	Sim. Item 1 do relatório e matriz de planejamento o.	Sim. Item 1 do relatório e matriz de planejamento o.	Sim. Item 1 do relatório e matriz de planejamento o.	Sim. Item 1 do relatório e matriz de planejamento o.	Sim. Item 1 do relatório e matriz de planejamento o.	Sim. Item 1 do relatório e matriz de planejamento o.	Sim. Item 1.2 do relatório e matriz de planejamento o.	Sim. Item 1.2 do relatório e matriz de planejamento o.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	aceitabilidade geral e comparabilidade com os critérios utilizados em auditorias similares). Os critérios utilizados podem depender de uma série de fatores, incluindo os objetivos e o tipo de auditoria. Critérios podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, padrões, princípios sólidos e boas práticas. Os critérios devem estar disponíveis para os usuários previstos para lhes permitir entender como o objeto foi avaliado ou mensurado.	Os critérios estão disponíveis para os usuários previstos entenderem como o objeto foi avaliado ou mensurado?	Sim. Todos os critérios constam na matriz de planejamento o e os que constituíram achados, no relatório de auditoria.	Sim. Todos os critérios constam na matriz de planejamento o e os que constituíram achados, no relatório de auditoria.	Sim. Todos os critérios constam na matriz de planejamento o e os que constituíram achados, no relatório de auditoria.	Sim. Todos os critérios constam na matriz de planejamento o e os que constituíram achados, no relatório de auditoria.	Sim. Todos os critérios constam na matriz de planejamento o e os que constituíram achados, no relatório de auditoria.	Sim. Todos os critérios constam na matriz de planejamento o e os que constituíram achados, no relatório de auditoria.	Sim. Todos os critérios constam na matriz de planejamento o e os que constituíram achados, no relatório de auditoria.	Sim. Todos os critérios constam na matriz de planejamento o e os que constituíram achados, no relatório de auditoria.
ISSAI 300/20	Objeto e critérios na AOP. Na auditoria operacional, o auditor é, às vezes, envolvido no desenvolvimento ou na seleção dos critérios que são relevantes para a auditoria. [...]	O auditor desenvolveu ou selecionou critérios relevantes?	Sim. Os critérios selecionados são relevantes.	Sim. Os critérios selecionados são relevantes.	Sim. Os critérios selecionados são relevantes.	Sim. Os critérios selecionados são relevantes.	Sim. Os critérios selecionados são relevantes.	Sim. Os critérios selecionados são relevantes.	Sim. Os critérios selecionados são relevantes.	Sim. Os critérios selecionados são relevantes.
ISSAI 100/28	Objeto, critérios e informação sobre o objeto. A informação sobre o objeto refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo e do escopo da auditoria.	O resultado da avaliação ou mensuração do objeto está de acordo com os critérios de auditoria?	Sim. Constam informações sobre o resultado da avaliação ou mensuração do objeto no Capítulo 2 do relatório.	Sim. Constam informações sobre o resultado da avaliação ou mensuração do objeto no Capítulo 2 do relatório.	Sim. Constam informações sobre o resultado da avaliação ou mensuração do objeto no Capítulo 2 do relatório.	Sim. Constam informações sobre o resultado da avaliação ou mensuração do objeto no Capítulo 2 do relatório.	Sim. Constam informações sobre o resultado da avaliação ou mensuração do objeto no Capítulo 2 do relatório.	Sim. Constam informações sobre o resultado da avaliação ou mensuração do objeto no Capítulo 2 do relatório.	Sim. Constam informações sobre o resultado da avaliação ou mensuração do objeto no Capítulo 2 do relatório.	Sim. Constam informações sobre o resultado da avaliação ou mensuração do objeto no Capítulo 2 do relatório.
ISSAI 100/29	Tipos de trabalho. A AOP são normalmente trabalhos de relatório direto (tipo), na qual o auditor é quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em	A seleção do objeto e dos critérios levou em consideração o risco e a materialidade?	Sim. Constam dos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR.	Sim. Constam dos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR.	Sim. Constam dos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR.	Sim. Constam dos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR.	Sim. Constam dos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR.	Sim. Constam dos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR.	Sim. Contam dos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR.	Sim. Constam dos papéis de trabalho a análise DVR.

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	necessário para evitar erros de julgamento ou viés cognitivo. Respeito, flexibilidade, curiosidade e disposição para inovar são igualmente importantes. A inovação aplica-se ao processo de auditoria em si e também aos processos ou às atividades auditados. Espera-se que os auditores analisem as questões por diferentes perspectivas e tenham uma atitude aberta e objetiva diante de vários pontos de vista e argumentos. Se não forem receptivos, podem perder argumentos ou evidências-chave importantes. Enquanto trabalham para desenvolver novos conhecimentos, os auditores precisam também ser criativos, reflexivos, flexíveis, engenhosos e práticos em seus esforços para coletar, interpretar e analisar dados. Um alto padrão de comportamento profissional deve ser mantido durante todo o processo de auditoria, desde a seleção do tema e planejamento da auditoria, no decorrer da auditoria propriamente dita, até a apresentação de relatórios. É importante que os auditores trabalhem sistematicamente, com devido zelo e objetividade, e sob supervisão apropriada.	Os auditores estavam dispostos a inovar na auditoria e nos processos ou atividades auditados?	Sim. Esse assunto nunca tinha sido auditado pelo TCE/SC.	Sim. Esse assunto nunca tinha sido auditado pelo TCE/SC.	Sim. Esse assunto nunca tinha sido auditado pelo TCE/SC.	Sim. Apesar de esse assunto ter sido objeto de outras fiscalizações, houve o seu aprimoramento com a inclusão de agentes externos, com os limpa fossas.	Sim. Esse assunto nunca tinha sido auditado pelo TCE/SC.	Sim. Esse assunto nunca tinha sido auditado pelo TCE/SC.	Sim. Esse assunto nunca tinha sido auditado pelo TCE/SC.	Sim. Esse assunto nunca tinha sido auditado pelo TCE/SC.

[illegible]

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ISSAI 100/39	Princípios gerais. Gestão de equipes de auditoria e habilidades. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias. Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento do pessoal, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes para a auditoria. Os auditores devem manter sua competência profissional por meio de desenvolvimento profissional contínuo. [...]	Os auditores possuíam ou tiveram acesso às habilidades necessárias para concluir com êxito a auditoria?	Sim. Os auditores designados para a auditoria possuíam coletivamente e as habilidades necessárias para a sua realização. Além disso, houve uma capacitação sobre o assunto.	Sim. Os auditores designados para a auditoria possuíam coletivamente e as habilidades necessárias para a sua realização. Além disso, houve uma capacitação sobre o assunto.	Sim. Os auditores designados para a auditoria possuíam coletivamente e as habilidades necessárias para a sua realização e não há registro de pedido de capacitação não atendido.	Sim. Os auditores designados para a auditoria possuíam coletivamente e as habilidades necessárias para a sua realização e não há registro de pedido de capacitação não atendido. Ainda foi contratado um laboratório para serviços laboratoriais.	Sim. Os auditores designados para a auditoria possuíam coletivamente e as habilidades necessárias para a sua realização e não há registro de pedido de capacitação não atendido.	Sim. Os auditores designados para a auditoria possuíam coletivamente e as habilidades necessárias para a sua realização. Além disso, houve uma capacitação em Brasília/DF. Ainda foi contratado um profissional para avaliação estatística.	Sim. Os auditores designados para a auditoria possuíam coletivamente e as habilidades necessárias para a sua realização e não há registro de pedido de capacitação não atendido.	Sim. Os auditores designados para a auditoria possuíam coletivamente e as habilidades necessárias para a sua realização. Além disso, os auditores participaram de um evento em SP.

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	operacional os auditores precisam ter um total entendimento das medidas do governo que constituem o objeto da auditoria, bem como conhecer as causas de fundo relevantes e os possíveis impactos. Esse conhecimento, frequentemente, deve ser adquirido ou desenvolvido especificamente para o trabalho. As auditorias operacionais muitas vezes envolvem um processo de aprendizado e o desenvolvimento de uma metodologia como parte da própria auditoria. Formação e aprendizagem no trabalho, portanto, devem estar disponíveis para os auditores, que devem manter suas habilidades profissionais por meio de desenvolvimento profissional continuado. Uma atitude aberta à aprendizagem e uma cultura de gestão encorajadora são condições importantes para aprimorar as habilidades profissionais dos auditores individualmente. Em áreas especializadas, especialistas externos podem ser utilizados para complementar o conhecimento da equipe de auditoria. Os auditores devem avaliar se e, em que áreas, especialistas externos são requeridos e tomar as providências necessárias.	Houve a necessidade e a contratação de especialistas externos, quando identificada a necessidade de complementar o conhecimento da equipe de auditoria?	Não se aplica. Não há registro da necessidade de apoio externo para complementar as habilidades da equipe.	Não se aplica. Não há registro da necessidade de apoio externo para complementar as habilidades da equipe.	Não se aplica. Não há registro da necessidade de apoio externo para complementar as habilidades da equipe.	Sim. A primeira questão de auditoria requereu a contratação de laboratório para análise de efluentes da Estação de Tratamento de Esgoto.	Não se aplica. Não há registro da necessidade de apoio externo para complementar as habilidades da equipe.	Sim. A quinta questão de auditoria demandou a contratação de profissional para avaliação da política pública por meio de tratamento estatístico de base de dados.	Não se aplica. Não há registro da necessidade de apoio externo para complementar as habilidades da equipe.	Não se aplica. Não há registro da necessidade de apoio externo para complementar as habilidades da equipe.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ISSAI 100/40	Princípios gerais. Risco de auditoria. Os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria. O risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado. O auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar conclusões inadequadas, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam que uma auditoria nunca pode fornecer absoluta certeza da condição objeto. Quando o objetivo é fornecer asseguração razoável, o auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, dadas as circunstâncias da auditoria. A auditoria pode também visar fornecer asseguração limitada, caso em que o risco aceitável de não conformidade com critérios é maior do que em uma auditoria de asseguração razoável. A auditoria de asseguração limitada fornece um nível de asseguração que, no julgamento profissional do auditor, será significativo para os usuários previstos.	Os auditores gerenciam os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria?	Sim. As limitações relevantes foram registradas na matriz de planejamento o, a fim de serem observadas na execução e na redação do relatório, para reduzir o risco de chegar a conclusões inadequadas .	Sim. As limitações relevantes foram registradas na matriz de planejamento o, a fim de serem observadas na execução e na redação do relatório, para reduzir o risco de chegar a conclusões inadequadas .	Sim. As limitações relevantes foram registradas na matriz de planejamento o, a fim de serem observadas na execução e na redação do relatório, para reduzir o risco de chegar a conclusões inadequadas .	Sim. Apesar de não haver limitações identificadas na matriz de planejamento o, observou-se registros no relatório, como por exemplo, a nova estação que estava sendo construída, as licenças ambientais requeridas e a ausência de certificação do laboratório do responsável pela atividade.	Sim. Apesar de não haver limitações identificadas na matriz de planejamento o, observou-se registros no relatório, como por exemplo, a subutilização do sistema de gerenciamento do licenciamento, a segregação dos processos por complexidade e o uso de métodos estatísticos para seleção de processos para análise.	Sim. As limitações relevantes foram registradas na matriz de planejamento o, a fim de serem observadas na execução e na redação do relatório, para reduzir o risco de chegar a conclusões inadequadas .	Sim. As limitações relevantes foram registradas na matriz de planejamento o, a fim de serem observadas na execução e na redação do relatório, para reduzir o risco de chegar a conclusões inadequadas .	Sim. As limitações relevantes foram registradas na matriz de planejamento o, a fim de serem observadas na execução e na redação do relatório, para reduzir o risco de chegar a conclusões inadequadas .

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	tais temas possa reduzir o risco de imprecisão ou incompletude, pode também limitar a possibilidade de agregar valor. O risco de uma auditoria deixar de agregar valor vai desde a probabilidade de não ser capaz de dar novas informações ou perspectivas até o risco de negligenciar fatores importantes e, conseqüentemente, não ser capaz de fornecer aos usuários do relatório de auditoria conhecimentos ou recomendações que seriam uma contribuição real para um melhor desempenho. Aspectos importantes de risco podem incluir não possuir a competência para realizar análises suficientemente amplas ou profundas, falta de acesso a informações de qualidade, obter informações imprecisas (por exemplo, devido a fraudes ou práticas irregulares), incapacidade de colocar todos os achados em perspectiva, e falhar ao coletar ou abordar os argumentos mais relevantes. Os auditores devem, portanto, gerenciar riscos ativamente. Lidar com riscos de auditoria é parte integrante de todo o processo e da metodologia de auditoria operacional. Os documentos de planejamento de auditoria devem indicar os possíveis ou conhecidos riscos do trabalho pretendido bem como mostrar como tais riscos serão tratados.	Riscos como: não possuir a competência para realizar análises suficientemente amplas ou profundas, falta de acesso a informações de qualidade, obter informações imprecisas (por exemplo, devido a fraudes ou práticas irregulares), incapacidade de colocar todos os achados em perspectiva, e falhar ao coletar ou abordar os argumentos mais relevantes, foram administrados?	Sim. Os riscos de auditoria previstos no planejamento o e identificados na execução da auditoria foram gerenciados.	Sim. Os riscos de auditoria previstos no planejamento o e identificados na execução da auditoria foram gerenciados.	Sim. Os riscos de auditoria previstos no planejamento o e identificados na execução da auditoria foram gerenciados.	Sim. Apesar de não haver limitações identificadas na matriz de planejamento o, os riscos de auditoria identificados na execução da auditoria foram gerenciados.	Sim. Apesar de não haver limitações identificadas na matriz de planejamento o, os riscos de auditoria identificados na execução da auditoria foram gerenciados.	Sim. Os riscos de auditoria previstos no planejamento o e identificados na execução da auditoria foram gerenciados.	Sim. Os riscos de auditoria previstos no planejamento o e identificados na execução da auditoria foram gerenciados.	Sim. Os riscos de auditoria previstos no planejamento o e identificados na execução da auditoria foram gerenciados.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ISSAI 100/41	Princípios gerais. Materialidade. Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria. A materialidade é relevante em todas as auditorias. Uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor acerca das necessidades dos usuários. Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens, tomados em conjunto. A materialidade é muitas vezes considerada em termos de valor, mas também tem aspectos quantitativos, bem como qualitativos. As características inerentes a um item ou grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode, também, ser material por causa do contexto em que ela ocorre. As considerações sobre materialidade afetam as decisões relativas à natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, e a avaliação dos resultados da auditoria. Essas considerações podem incluir preocupações das partes interessadas, interesse público, exigências regulatórias e consequências para a sociedade.	Os auditores consideraram a materialidade (individual ou por grupo de itens; aspectos quantitativos ou qualitativos) durante todo o processo de auditoria?	Sim. Consta no relatório que o fundo arrecadou R\$ 1,14 milhões de reais em 2011 e 2012. Além disso, constam nos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR, que servem para avaliar e selecionar as questões mais relevantes e impactantes.	Sim. Consta no relatório que foi repassado ao fundo R\$ 1,24 milhões de reais em 2011 e 2012. Além disso, constam nos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR, que servem para avaliar e selecionar as questões mais relevantes e impactantes.	Sim. Consta no relatório o valor auditado estimado de R\$ 292 milhões de reais em 2012. Além disso, constam nos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR, que servem para avaliar e selecionar as questões mais relevantes e impactantes.	Sim. Consta no relatório o valor auditado estimado de R\$ 16,4 milhões de reais em 2012. Além disso, constam nos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR, que servem para avaliar e selecionar as questões mais relevantes e impactantes.	Sim. Apesar de não constar no relatório de auditoria o valor auditado, constam nos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR, que servem para avaliar e selecionar as questões mais relevantes e impactantes.	Sim. Consta no relatório o valor fiscalizado de R\$ 511 milhões de reais em 2012. Além disso, constam nos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR, que servem para avaliar e selecionar as questões mais relevantes e impactantes.	Sim. Apesar de não constar no relatório de auditoria o valor auditado, constam nos papéis de trabalho as análises SWOT e DVR, que servem para avaliar e selecionar as questões mais relevantes e impactantes.	Sim. Consta no relatório o valor fiscalizado de R\$ 663 milhões de reais entre 2009 a 2014. Além disso, constam nos papéis de trabalho a análise DVR, que serve para avaliar e selecionar as questões mais relevantes e impactantes.

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	atividade for de natureza rotineira e o impacto do baixo desempenho seja mínimo ou restrito a uma área pequena. Na auditoria operacional, a materialidade em valor monetário pode, mas não precisa ser uma preocupação primária. Na definição da materialidade, o auditor deve considerar também o que é socialmente ou politicamente significativo e ter em mente que isso varia ao longo do tempo e depende da perspectiva dos usuários relevantes e das partes responsáveis. Uma vez que o objeto das auditorias operacionais pode variar amplamente e os critérios frequentemente não são estabelecidos pela legislação, a perspectiva pode variar de uma auditoria para a outra. Essa avaliação exige um julgamento cuidadoso por parte do auditor. A materialidade diz respeito a todos os aspectos da auditoria operacional, tais como a seleção de temas, a definição de critérios, a avaliação de evidências, a documentação e o gerenciamento dos riscos de produzir achados ou relatórios de auditoria inadequados ou de baixo impacto.	Os auditores consideraram a materialidade do que é socialmente ou politicamente significativo e observaram se isso varia ao longo do tempo, dependendo da perspectiva dos usuários relevantes e das partes responsáveis?	Sim. Observou-se a superlotação histórica dos abrigos ao longo do tempo e o planejamento o para promover o atendimento da população vulnerável.	Sim. Observou-se a superlotação histórica dos abrigos ao longo do tempo e o planejamento o para promover o atendimento da população vulnerável.	Sim. Observou-se a superlotação histórica das unidades prisionais e se a previsão de investimentos resolverá a situação.	Sim. Observaram-se as ligações na rede de esgoto e a previsão de uma nova estação de tratamento de esgoto, bem como o plano de recuperação do passivo ambiental proveniente da desativação das lagoas de estabilização.	Sim. Observou-se a transparência da concessão das licenças, o sistema de geoprocessamento e a ausência de lei municipal sobre o Estudo de Impacto de Vizinhança.	Sim. Observaram-se os projetos políticos pedagógicos, avaliação de desempenho dos alunos, forma de escolha dos diretores da escola e as metas parciais para a universalização do ensino médio.	Sim. Observou-se a pontuação dos condutores ao longo do tempo, bem como a abertura e o resultado dos processos de suspensão do direito de dirigir.	Sim. Observou-se os investimentos realizados na defesa civil ao longo do tempo e os previstos, bem como a regularização da propriedade das barragens.

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	chegar aos achados, às conclusões e às recomendações da auditoria. Como em todas as auditorias, auditores operacionais devem manter um registro documental adequado da preparação, dos procedimentos e dos achados de cada auditoria. No entanto, o propósito e contexto da documentação são um tanto específicos em auditoria operacional. -Frequentemente, o auditor terá adquirido conhecimento especializado sobre o tema da auditoria que não é facilmente reproduzido na EFS. Como a metodologia e os critérios de auditoria podem ter sido desenvolvidos especificamente para um único trabalho , o auditor tem uma responsabilidade especial de justificar seu raciocínio de forma transparente . -Na auditoria operacional, o relatório, além de conter achados e recomendações, descreve o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se	Os auditores justificaram seu raciocínio de forma transparente em relação à metodologia e aos critérios de auditoria desenvolvidos especificamente para o trabalho?	Sim. A metodologia e os critérios desenvolvidos especificamente para a auditoria são transparentes.	Sim. A metodologia e os critérios desenvolvidos especificamente para a auditoria são transparentes.	Sim. A metodologia e os critérios desenvolvidos especificamente para a auditoria são transparentes.	Sim. A metodologia e os critérios desenvolvidos especificamente para a auditoria são transparentes.	Sim. A metodologia e os critérios desenvolvidos especificamente para a auditoria são transparentes.	Sim. A metodologia e os critérios desenvolvidos especificamente para a auditoria são transparentes.	Sim. A metodologia e os critérios desenvolvidos especificamente para a auditoria são transparentes.	Sim. A metodologia e os critérios desenvolvidos especificamente para a auditoria são transparentes.
		O relatório, além de conter achados e recomendações, descreve o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões?	Não. O relatório descreve o processo para chegar às conclusões, mas não a visão geral do objeto, as perspectivas e a estrutura analítica.	Não. O relatório descreve o processo para chegar às conclusões, mas não a visão geral do objeto, as perspectivas e a estrutura analítica.	Não. O relatório descreve a visão geral do objeto, as perspectivas e o processo para chegar às conclusões, mas não as perspectivas e a estrutura analítica.	Não. O relatório descreve a visão geral do objeto e o processo para chegar às conclusões, mas não as perspectivas e a estrutura analítica.	Não. O relatório descreve a visão geral do objeto, as perspectivas e o processo para chegar às conclusões, mas não a estrutura analítica.	Não. O relatório descreve a visão geral do objeto, as perspectivas e o processo para chegar às conclusões, mas não a estrutura analítica.	Não. O relatório descreve a visão geral do objeto, as perspectivas e o processo para chegar às conclusões, mas não a estrutura analítica.	Não. O relatório descreve a visão geral do objeto, as perspectivas e o processo para chegar às conclusões, mas não a estrutura analítica.

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	comunicação, os auditores podem melhorar o acesso a fontes de informação e a dados e opiniões provenientes da entidade auditada. Usar canais de comunicação para explicar o objetivo da auditoria operacional para as partes interessadas também aumenta a probabilidade de que as recomendações de auditoria sejam implementadas. Os auditores devem, portanto, procurar manter boas relações profissionais com todas as partes interessadas relevantes, promover um fluxo de informações livre e franco, na medida em que os requisitos de confidencialidade permitam, e conduzir discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades de cada parte interessada. No entanto, deve-se tomar cuidado para assegurar que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência nem a imparcialidade da EFS. Os auditores devem comunicar às entidades auditadas os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o objeto da auditoria. A comunicação geralmente será feita oficialmente, por meio escrito e, durante a auditoria, de forma regular. Os auditores devem se comunicar com as	Os auditores promoveram um fluxo de informações livre e franco, assegurando os requisitos de confidencialidade ?	Sim. Não houve registros no sentido contrário.	Sim. Não houve registros no sentido contrário.	Sim. Não houve registros no sentido contrário.	Sim. Não houve registros no sentido contrário.	Sim. Não houve registros no sentido contrário.	Sim. Não houve registros no sentido contrário.	Sim. Não houve registros no sentido contrário.	Sim. Não houve registros no sentido contrário.
		Os auditores conduziram discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades de cada parte interessada?	Sim. Os auditores conduziram discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão o.	Sim. Os auditores conduziram discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão o.	Sim. Os auditores conduziram discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão o.	Sim. Os auditores conduziram discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão o.	Sim. Os auditores conduziram discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão o.	Sim. Os auditores conduziram discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão o.	Sim. Os auditores conduziram discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão o.	Sim. Os auditores conduziram discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão o.
		Os auditores comunicaram às entidades auditadas os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o objeto da auditoria?	Sim. A apresentação o do planejamento o da auditoria ocorreu em 13/12/11.	Sim. A apresentação o do planejamento o da auditoria ocorreu em 14/02/12.	Sim. A apresentação o do planejamento o da auditoria ocorreu em 22/11/12.	Sim. A apresentação o do planejamento o da auditoria ocorreu em 20/03/13.	Sim. A apresentação o do planejamento o da auditoria ocorreu em 27/05/13.	Sim. A apresentação o do planejamento o da auditoria ocorreu em 07/08/13.	Não. Não há registro da apresentação o do planejamento o nos papéis de trabalho.	Sim. A apresentação o do planejamento o da auditoria ocorreu em 06/06/14.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
		A análise dos comentários foi registrada em papéis de trabalho de modo que as alterações no relatório preliminar de auditoria, ou as razões para não fazer alterações, fiquem documentadas?	Sim. Os gestores comentaram item por item, conforme capítulo 2 do relatório conclusivo.	Sim. Os gestores comentaram item por item, conforme capítulo 2 do relatório conclusivo.	Sim. Os gestores comentaram item por item, conforme capítulo 2 do relatório conclusivo.	Sim. Os gestores comentaram item por item, conforme capítulo 2 do relatório conclusivo.	Sim. Os gestores comentaram item por item, conforme capítulo 2 do relatório conclusivo.	Sim. O gestor comentou item por item, conforme capítulo 2 do relatório conclusivo.	Sim. Os gestores comentaram os achados de auditoria, conforme item 2.7 do relatório conclusivo.	Sim. Os gestores comentaram item por item, conforme capítulo 2 do relatório conclusivo.
		As partes interessadas podem emitir comentários sobre a qualidade dos relatórios de auditoria publicados ao final do processo de auditoria?	Sim. As partes interessadas podem emitir comentários para a equipe, o diretor, o diretor geral, o relator, o presidente e/ou a ouvidoria.	Sim. As partes interessadas podem emitir comentários para a equipe, o diretor, o diretor geral, o relator, o presidente e/ou a ouvidoria.	Sim. As partes interessadas podem emitir comentários para a equipe, o diretor, o diretor geral, o relator, o presidente e/ou a ouvidoria.	Sim. As partes interessadas podem emitir comentários para a equipe, o diretor, o diretor geral, o relator, o presidente e/ou a ouvidoria.	Sim. As partes interessadas podem emitir comentários para a equipe, o diretor, o diretor geral, o relator, o presidente e/ou a ouvidoria.	Sim. As partes interessadas podem emitir comentários para a equipe, o diretor, o diretor geral, o relator, o presidente e/ou a ouvidoria.	Sim. As partes interessadas podem emitir comentários para a equipe, o diretor, o diretor geral, o relator, o presidente e/ou a ouvidoria.	Sim. As partes interessadas podem emitir comentários para a equipe, o diretor, o diretor geral, o relator, o presidente e/ou a ouvidoria.
ISSAI 300/25	Princípios gerais. Objetivo de auditoria. Os auditores devem estabelecer um objetivo de auditoria claramente definido que se relacione aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade. O objetivo de auditoria determina a abordagem e o desenho do trabalho. Poderia ser simplesmente descrever uma	O objetivo da auditoria define claramente a sua relação com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade?	Sim. Existe uma relação com o princípio da eficiência.	Sim. Existe uma relação com o princípio da eficiência.	Sim. Existe uma relação com o princípio da eficiência.	Sim. Existe uma relação com o princípio da eficiência.	Sim. Existe uma relação com os princípios da eficiência e da efetividade.	Sim. Existe uma relação com os princípios da eficiência e da efetividade.	Sim. Existe uma relação com o princípio da eficiência.	Sim. Existe uma relação com o princípio da eficiência.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	Em vez de definir um único objetivo ou uma questão geral de auditoria, os auditores podem escolher desenvolver vários objetivos de auditoria, que, nem sempre, precisam ser desdobrados em subquestões.	As questões de auditoria levaram em consideração as informações relevantes conhecidas sobre o assunto, bem como a avaliação da sua viabilidade?	Sim. A fase de levantamento o verifica as informações importantes e a viabilidade da auditoria.	Sim. A fase de levantamento o verifica as informações importantes e a viabilidade da auditoria.	Sim. A fase de levantamento o verifica as informações importantes e a viabilidade da auditoria.	Sim. A fase de levantamento o verifica as informações importantes e a viabilidade da auditoria.	Sim. A fase de levantamento o verifica as informações importantes e a viabilidade da auditoria.	Sim. A fase de levantamento o verifica as informações importantes e a viabilidade da auditoria.	Sim. A fase de levantamento o verifica as informações importantes e a viabilidade da auditoria.	Sim. A fase de levantamento o verifica as informações importantes e a viabilidade da auditoria.
ISSAI 300/26	Princípios gerais. Abordagem de auditoria. Os auditores devem escolher uma abordagem orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação desses, para facilitar a solidez do desenho da auditoria. A abordagem geral de auditoria é um elemento central de qualquer auditoria. Ela determina a natureza do exame que	A abordagem da auditoria foi orientada para a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação?	Sim. A abordagem foi orientada para o problema.	Sim. A abordagem foi orientada para o problema.	Sim. A abordagem foi orientada para o problema.	Sim. A abordagem foi orientada para o problema.	Sim. A abordagem foi combinada, pois está orientada para o problema, o resultado e o sistema.	Sim. A abordagem foi combinada, pois está orientada para o problema e o resultado.	Sim. A abordagem foi combinada, pois está orientada para o problema e o resultado.	Sim. A abordagem foi orientada para o problema.

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	Os critérios podem ser qualitativos ou quantitativos e devem definir o que será usado para avaliar a entidade auditada. Os critérios podem ser gerais ou específicos, com foco no “dever ser” de acordo com as leis, regulamentos ou objetivos; no que é “esperado” de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; ou naquilo que “poderia ser” (dadas melhores condições). Diversas fontes podem ser usadas para identificar critérios, inclusive referenciais de mensuração de desempenho. Os critérios devem ser transparentes quanto às fontes que foram usadas, relevantes e compreensíveis para os usuários, bem como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria. Os critérios devem ser discutidos com as entidades auditadas, mas, em última instância, a seleção de critérios	Os critérios são transparentes quanto às fontes que foram usadas, relevantes e compreensíveis para os usuários, bem como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria?	Sim. Todos os critérios que constituem achados são descritos e publicados no relatório.	Sim. Todos os critérios que constituem achados são descritos e publicados no relatório.	Sim. Todos os critérios que constituem achados são descritos e publicados no relatório.	Sim. Todos os critérios que constituem achados são descritos e publicados no relatório.	Sim. Todos os critérios que constituem achados são descritos e publicados no relatório.	Sim. Todos os critérios que constituem achados são descritos e publicados no relatório.	Sim. Todos os critérios que constituem achados são descritos e publicados no relatório.	Sim. Todos os critérios que constituem achados são descritos e publicados no relatório.
		Os critérios foram discutidos com as entidades auditadas? (achados)	Sim. Na fase de planejamento o e no relatório preliminar.	Sim. Na fase de planejamento o e no relatório preliminar.	Sim. Na fase de planejamento o e no relatório preliminar.	Sim. Na fase de planejamento o e no relatório preliminar.	Sim. Na fase de planejamento o, na reunião de encerramento e no relatório preliminar.	Sim. Na fase de planejamento o e no relatório preliminar.	Sim. Apenas no relatório preliminar.	Sim. Na fase de planejamento o e no relatório preliminar.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	processos de negócio, pesquisando as potenciais fontes de evidência de auditoria. O conhecimento pode ser obtido a partir de interação regular com a administração, os responsáveis pela governança e outras partes interessadas. Isso pode significar consultar especialistas e examinar documentos (incluindo estudos anteriores e outras fontes), a fim de obter um amplo entendimento do objeto a ser auditado e seu contexto.	Os auditores buscaram entender os objetivos relevantes, as operações, o ambiente regulatório, os controles internos, o sistema financeiro e outros sistemas e processos de negócio, além das potenciais fontes de evidência de auditoria?	Não. Os registros disponíveis não asseguram que todos esses elementos foram observados, citando-se como exemplo, a não observância do sistema de controle interno.	Não. Os registros disponíveis não asseguram que todos esses elementos foram observados, citando-se como exemplo, a não observância do sistema de controle interno.	Não. Os registros disponíveis não asseguram que todos esses elementos foram observados, citando-se como exemplo, a não observância do sistema de controle interno.	Não. Os registros disponíveis não asseguram que todos esses elementos foram observados, citando-se como exemplo, a não observância do sistema de controle interno.	Não. Os registros disponíveis não asseguram que todos esses elementos foram observados, citando-se como exemplo, a não observância do sistema de controle interno.	Não. Os registros disponíveis não asseguram que todos esses elementos foram observados, citando-se como exemplo, a não observância do sistema de controle interno.	Não. Os registros disponíveis não asseguram que todos esses elementos foram observados, citando-se como exemplo, a não observância do sistema de controle interno.	Não. Os registros disponíveis não asseguram que todos esses elementos foram observados, citando-se como exemplo, a não observância do sistema de controle interno.
		Houve uma interação com a entidade e/ou partes interessadas?	Sim. Houve interação com a parte responsável.	Sim. Houve interação com a parte responsável.	Sim. Houve interação com a parte responsável e os interessados.	Sim. Houve interação com a parte responsável.	Sim. Houve interação com a parte responsável.	Sim. Houve interação com a parte responsável e os interessados.	Sim. Houve interação com a parte responsável.	Sim. Houve interação com a parte responsável e os interessados.
ISSAI 100/46	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Planejando uma auditoria. Os auditores devem realizar uma avaliação de risco ou análise de problema , e revisá-la , se necessário, em resposta aos achados de auditoria. A natureza dos riscos identificados variará de acordo com o objetivo da	Os auditores realizaram uma avaliação de risco ou análise de problema?	Sim. Identificaram-se nos papéis de trabalho análise de risco e avaliação de problema.	Sim. Identificaram-se nos papéis de trabalho análise de risco e avaliação de problema.	Sim. Identificaram-se nos papéis de trabalho análise de risco e avaliação de problema.	Sim. Identificaram-se nos papéis de trabalho análise de risco e avaliação de problema.	Sim. Identificaram-se nos papéis de trabalho análise de risco e avaliação de problema.	Sim. Identificou-se nos papéis de trabalho análise de risco e avaliação de problema.	Sim. Identificou-se nos papéis de trabalho análise de risco e avaliação de problema.	Sim. Identificou-se nos papéis de trabalho análise de risco e avaliação de problema.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	O planejamento de uma auditoria específica envolve aspectos estratégicos e operacionais. <u>Estrategicamente</u>, o planejamento deve definir o escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria. Os objetivos referem-se àquilo que a auditoria pretende alcançar. O escopo refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto, e está diretamente relacionado com os objetivos. A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria. A auditoria deve ser planejada para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. <u>Operacionalmente</u>, o planejamento implica estabelecer um cronograma para a auditoria e a definir a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Durante o planejamento, os auditores devem designar os membros de suas equipes de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, tais como especialistas na matéria.	O planejamento da auditoria abrange aspectos operacionais, como cronograma, definição da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, designação dos membros da equipe e a identificação de outros recursos necessários?	Sim. Os aspectos operacionais constam no sistema de planejamento o de auditoria, relatório de planejamento o e matriz de planejamento o.	Sim. Os aspectos operacionais constam no sistema de planejamento o de auditoria, relatório de planejamento o e matriz de planejamento o.	Sim. Os aspectos operacionais constam no sistema de planejamento o de auditoria, relatório de planejamento o e matriz de planejamento o.	Sim. Os aspectos operacionais constam no sistema de planejamento o de auditoria, relatório de planejamento o e matriz de planejamento o.	Sim. Os aspectos operacionais constam no sistema de planejamento o de auditoria e matriz de planejamento o.	Sim. Os aspectos operacionais constam no sistema de planejamento o de auditoria e matriz de planejamento o.	Sim. Os aspectos operacionais constam no sistema de planejamento o de auditoria, relatório de planejamento o e matriz de planejamento o.	Sim. Os aspectos operacionais constam no sistema de planejamento o de auditoria e matriz de planejamento o.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ISSAI 300/37	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Planejamento. Desenhando a auditoria. Os auditores devem planejar a auditoria de forma que contribua para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, efetiva e tempestiva e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos. [...]	Os auditores buscaram adquirir conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria antes do seu início (pré-estudo)?	Sim. Houve uma fase de levantamento o antes da auditoria.	Sim. Houve uma fase de levantamento o antes da auditoria.	Sim. Houve uma fase de levantamento o antes da auditoria.	Sim. Houve uma fase de levantamento o antes da auditoria.	Sim. Houve uma fase de levantamento o antes da auditoria.	Sim. Houve uma fase de levantamento o antes da auditoria.	Sim. Houve uma fase de levantamento o antes da auditoria.	Sim. Houve uma fase de levantamento o antes da auditoria.
	Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, portanto, os auditores precisam adquirir conhecimento suficiente do objeto. Uma auditoria operacional geralmente requer que o conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria	Os procedimentos a serem utilizados para coletar as evidências de auditoria são suficientes e apropriados?	Sim. Os objetivos foram alcançados, sem registro de limitações.	Sim. Os objetivos foram alcançados, sem registro de limitações.	Sim. Os objetivos foram alcançados, há o registro de limitações, que foram mitigadas.	Sim. Os objetivos foram alcançados, sem registro de limitações.	Sim. Os objetivos foram alcançados, sem registro de limitações.	Sim. Os objetivos foram alcançados, sem registro de limitações.	Sim. Os objetivos foram alcançados, sem registro de limitações.	Sim. Os objetivos foram alcançados, sem registro de limitações.

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	coletados em regiões ou áreas muito diferentes ou nos quais a auditoria seja realizada por um grande número de auditores - pode haver a necessidade de um plano de auditoria mais detalhado, no qual questões e procedimentos de auditoria são explicitamente definidos. Ao planejar uma auditoria, os auditores devem avaliar o risco de fraude. Se isso for significativo no contexto dos objetivos de auditoria, os auditores devem obter um entendimento dos sistemas relevantes de controle interno e examinar se há sinais de irregularidades que prejudicam o desempenho. Devem também determinar se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender eventuais recomendações de auditorias anteriores ou outros exames que sejam de relevância para os objetivos da auditoria. Por último, os auditores devem procurar manter contato com as partes interessadas, inclusive cientistas ou	Os procedimentos não são excessivamente padronizados?	Sim. Existem procedimentos a serem seguidos, mas não são excessivamente padronizados.	Sim. Existem procedimentos a serem seguidos, mas não são excessivamente padronizados.	Sim. Existem procedimentos a serem seguidos, mas não são excessivamente padronizados.	Sim. Existem procedimentos a serem seguidos, mas não são excessivamente padronizados.	Sim. Existem procedimentos a serem seguidos, mas não são excessivamente padronizados.	Sim. Existem procedimentos a serem seguidos, mas não são excessivamente padronizados.	Sim. Existem procedimentos a serem seguidos, mas não são excessivamente padronizados.	Sim. Existem procedimentos a serem seguidos, mas não são excessivamente padronizados.
		Os auditores verificaram se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender eventuais recomendações de auditorias anteriores ou outros exames que sejam de relevância para os objetivos da auditoria?	Não. Não há registro nos papéis de trabalho.	Não. Não há registro nos papéis de trabalho.	Sim. Na fase de levantamento o foi verificado se o órgão responsável tem alguma obrigação pendente.	Não. Não há registro nos papéis de trabalho.	Não. Não há registro nos papéis de trabalho.	Sim. Na fase de levantamento o foi verificado se o órgão responsável tem alguma obrigação pendente.	Não. Não há registro nos papéis de trabalho.	Sim. Na fase de levantamento o foi verificado se o órgão responsável tem alguma obrigação pendente.

[illegible]

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
ISSAI 300/39	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Relatório. Conteúdo do relatório. Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam abrangentes, convincentes, tempestivos , de fácil leitura e equilibrados.	O relatório é abrangente?	Sim. O relatório abrange a atividade auditada e os órgãos complementares.	Sim. O relatório abrange a atividade auditada e os órgãos complementares.	Sim. O relatório abrange a atividade auditada de forma abrangente.	Sim. O relatório abrange a atividade auditada e os órgãos complementares.	Sim. O relatório abrange a atividade auditada de forma abrangente.	Sim. O relatório abrange a atividade auditada de forma abrangente.	Sim. Abrange o procedimento e os insumos.	Sim. O relatório abrange a atividade auditada e os órgãos complementares.
	Para ser abrangente , um relatório deve incluir toda a informação necessária para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. Para ser convincente , deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as recomendações da auditoria. Todos os argumentos relevantes devem ser abordados.	O relatório é convincente?	Sim. Não houve contestação dos achados de auditoria.	Sim. Não houve contestação dos achados de auditoria.	Sim. Não houve contestação dos achados de auditoria.	Sim. Não houve contestação dos achados de auditoria.	Sim. Não houve contestação dos achados de auditoria.	Sim. Não houve contestação da maioria dos achados de auditoria.	Sim. Não houve contestação dos achados de auditoria.	Sim. Não houve contestação dos achados de auditoria.
	Em uma auditoria operacional, os auditores relatam seus achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são	O relatório é tempestivo?	Sim. A partir da apresentação da equipe de auditoria, foram 88 dias até a sua execução, 232 dias até o relatório preliminar, e 316 dias até o relatório conclusivo.	Não. A partir da apresentação da equipe de auditoria, foram 253 dias até a sua execução, 346 dias até o relatório preliminar, e 504 dias até o relatório conclusivo.	Não. A partir da apresentação da equipe de auditoria, foram 175 dias até a sua execução, 177 dias até o relatório preliminar, e 426 dias até o relatório conclusivo.	Sim. A partir da apresentação da equipe de auditoria, foram 25 dias até a sua execução, 52 dias até o relatório preliminar, e 204 dias até o relatório conclusivo.	Não. A partir da apresentação da equipe de auditoria, foram 96 dias até a sua execução, 156 dias até o relatório preliminar, e 371 dias até o relatório conclusivo.	Não. A partir da apresentação da equipe de auditoria, foram 150 dias até a sua execução, 197 dias até o relatório preliminar, e 450 dias até o relatório conclusivo.	Sim. A partir da apresentação da equipe de auditoria, foram 150 dias até a sua execução, 228 dias até o relatório preliminar, e 317 dias até o relatório conclusivo.	Não. A partir da apresentação da equipe de auditoria, foram 105 dias até a sua execução, 255 dias até o relatório preliminar, e 487 dias até o relatório conclusivo.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
	alcançados. Os relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, por exemplo, avaliando se os recursos foram aplicados de uma boa maneira, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a resultar em melhorias. O relatório deve incluir informações sobre o objetivo, as questões de auditoria e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, quaisquer limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria. Deve responder claramente as questões de auditoria ou explicar porque não foi possível respondê-las. Alternativamente, os auditores devem considerar reformular as questões de auditoria para ajustá-las às evidências obtidas e, assim, chegar a uma posição onde as questões possam ser respondidas. Os achados de auditoria devem ser colocados em perspectiva e deve-se assegurar congruência entre o objetivo, as questões, os achados e as	O relatório descreve os achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados?	Não. O relatório não dispõe de achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados.	Não. O relatório não dispõe de achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados.	Sim. O relatório descreve os achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados.	Não. O relatório não dispõe de achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados.	Sim. O relatório descreve os achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados.	Não. O relatório não dispõe de achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados.	Não. O relatório não dispõe de achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados.	Não. O relatório não dispõe de achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados.
		O relatório avalia se os recursos foram bem aplicados, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças para melhor?	Não. O relatório avalia se os recursos foram bem aplicados, mas não trata do impacto da política ou programa.	Não. O relatório avalia se os recursos foram bem aplicados, mas não trata do impacto da política ou programa.	Sim. O relatório avalia se os recursos foram bem aplicados, bem como sobre o impacto da política ou programa.	Sim. O relatório avalia se os recursos foram bem aplicados, bem como sobre o impacto da política ou programa.	Sim. O relatório avalia se os recursos foram bem aplicados, bem como sobre o impacto da política ou programa.	Não. O relatório não avalia se os recursos foram bem aplicados, mas comenta o impacto da política ou programa.	Sim. O relatório avalia se os recursos foram bem aplicados, bem como sobre o impacto da política ou programa.	Sim. O relatório avalia se os recursos foram bem aplicados, bem como sobre o impacto da política ou programa.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
		O relatório não é ambíguo?	Sim. O relatório não é ambíguo.	Sim. O relatório não é ambíguo.	Sim. O relatório não é ambíguo.	Sim. O relatório não é ambíguo.	Sim. O relatório não é ambíguo.	Sim. O relatório não é ambíguo.	Sim. O relatório não é ambíguo.	Sim. O relatório não é ambíguo.
		O relatório é construtivo?	Sim. O relatório propõe recomendações para melhorar o desempenho da atividade.	Sim. O relatório propõe recomendações para melhorar o desempenho da atividade.	Sim. O relatório propõe recomendações para melhorar o desempenho da atividade.	Sim. O relatório propõe recomendações para melhorar o desempenho da atividade.	Sim. O relatório propõe recomendações para melhorar o desempenho da atividade.	Sim. O relatório propõe recomendações para melhorar o desempenho da atividade.	Sim. O relatório propõe recomendações para melhorar o desempenho da atividade.	Sim. O relatório propõe recomendações para melhorar o desempenho da atividade.
ISSAI 300/40	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Relatório. Recomendações. Se relevante e permitido pelo mandato da EFS, os auditores devem procurar fornecer recomendações construtivas que possam contribuir significativamente para enfrentar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria. As recomendações devem ser bem fundamentadas e agregar valor. Devem tratar as causas dos problemas e/ou deficiências. No entanto, devem ser redigidas de forma a evitar banalidades ou simplesmente contradizer as conclusões da auditoria, e não devem invadir as responsabilidades da administração. Deve ficar claro de quem e sobre o que se está falando em cada recomendação, quem é responsável por tomar qualquer iniciativa e o que as recomendações significam - isto é, como contribuirão para melhorar o desempenho. As recomendações devem	As recomendações são construtivas, de modo a contribuir significativamente para enfrentar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria?	Sim. As recomendações são construtivas, indicando os benefícios esperados, conforme capítulos 2 e 3 do relatório.	Sim. As recomendações são construtivas, indicando os benefícios esperados, conforme capítulos 2 e 3 do relatório.	Sim. As recomendações são construtivas, indicando os benefícios esperados, conforme capítulos 2 e 3 do relatório.	Sim. As recomendações são construtivas, constando nos capítulos 2 e 3 do relatório.	Sim. As recomendações são construtivas, constando nos capítulos 2 e 3 do relatório.	Sim. As recomendações são construtivas, indicando os benefícios esperados, conforme capítulos 2 e 3 do relatório.	Sim. As recomendações são construtivas, indicando os benefícios esperados, conforme capítulos 2 e 3 do relatório.	Sim. As recomendações são construtivas, indicando os benefícios esperados, conforme capítulos 2 e 3 do relatório.
		As recomendações são fundamentadas e agregam valor?	Sim. As recomendações são fundamentadas em evidências e buscam agregar valor por meio dos benefícios esperados e da solução das causas.	Sim. As recomendações são fundamentadas em evidências e buscam agregar valor por meio dos benefícios esperados e da solução das causas.	Sim. As recomendações são fundamentadas em evidências e buscam agregar valor por meio dos benefícios esperados e da solução das causas.	Sim. As recomendações são fundamentadas em evidências e buscam agregar valor por meio da solução das causas.	Sim. As recomendações são fundamentadas em evidências e buscam agregar valor por meio dos benefícios esperados e da solução das causas.	Sim. As recomendações são fundamentadas em evidências e buscam agregar valor por meio dos benefícios esperados e da solução das causas.	Sim. As recomendações são fundamentadas em evidências e buscam agregar valor por meio dos benefícios esperados e da solução das causas.	Sim. As recomendações são fundamentadas em evidências e buscam agregar valor por meio dos benefícios esperados e da solução das causas.

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	RLA 11/00654680 FIA Lages	RLA 11/00655732 FIA Gaspar	RLA 12/00527337 SP SJC	RLA 13/00157760 ETE Joinville	RLA 13/00476513 LO PMF	RLA 13/00644670 EM SED	RLA 14/00055447 CNH Detran	RLA 14/00338236 Def Civil SDC
		As recomendações são convincentes?	Sim. As recomendações são convincentes	Sim. As recomendações são convincentes	Sim. As recomendações são convincentes	Sim. As recomendações são convincentes	Sim. As recomendações são convincentes	Sim. A grande maioria das recomendações são convincentes	Sim. As recomendações são convincentes	Sim. As recomendações são convincentes
ISSAI 300/41	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Relatório. Distribuição do relatório. Os auditores devem procurar tornar seus relatórios amplamente acessíveis, de acordo com o mandato da EFS. Os auditores devem ter em mente que a ampla distribuição dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Relatórios devem, portanto, ser distribuídos para as entidades auditadas, o executivo e/ou legislativo e, quando pertinente, tornados acessíveis ao público em geral diretamente e por meio da mídia e de outras partes interessadas.	Os relatórios são amplamente acessíveis ao público em geral?	Sim. O relatório foi publicado no site do TCE/SC em dois lugares.	Sim. O relatório foi publicado no site do TCE/SC em dois lugares.	Sim. O relatório foi publicado no site do TCE/SC em dois lugares.	Sim. O relatório foi publicado no site do TCE/SC em dois lugares.	Sim. O relatório foi publicado no site do TCE/SC em dois lugares.	Sim. O relatório foi publicado no site do TCE/SC em dois lugares.	Sim. O relatório foi publicado no site do TCE/SC em dois lugares.	Sim. O relatório foi publicado no site do TCE/SC em dois lugares.
		O relatório foi distribuído para as entidades auditadas, o executivo e/ou legislativo?	Sim. O relatório foi encaminhado às entidades auditadas, ao executivo, ao Ministério Público e ao Poder Judiciário.	Sim. O relatório foi encaminhado às entidades auditadas, ao executivo, ao Ministério Público e ao Poder Judiciário.	Sim. O relatório foi encaminhado às entidades auditadas, ao executivo, ao Ministério Público e ao Poder Judiciário.	Sim. O relatório foi encaminhado às entidades auditadas e ao executivo.	Sim. O relatório foi encaminhado às entidades auditadas, ao executivo e ao Ministério Público.	Sim. O relatório foi encaminhado às entidades auditadas, ao executivo, ao Ministério Público e ao Poder Legislativo.	Sim. O relatório foi encaminhado às entidades auditadas, à PRF, à CGU e ao DNIT.	Sim. O relatório foi encaminhado às entidades auditadas.

Quadro 3: Aspectos de avaliação do monitoramento da auditoria operacional constantes da ISSAI 100 e ISSAI 300 da INTOSAI

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	PMO 12/00294138 ESF PMSJ	PMO 12/00310354 ESF PMB	PMO 11/00393940 Água CASAN	PMO 10/00610109 FCP SED	PMO 12/00189342 ESF PMP	PMO 11/00688312 TE SED	PMO 11/00581607 ETE PMBC	PMO 10/00467110 SAMU SES	PMO 13/00763687 HIJG SES
ISSAI 300/42	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Monitoramento. Os auditores devem monitorar achados e recomendações de auditorias anteriores sempre que apropriado. O monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno ao legislativo , se possível, juntamente com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes. O monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional. É uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos de auditoria. O	O monitoramento foi relatado?	Sim. Relatório DAE nº 31/2013 – 2º monitoramento no programa Estratégia Saúde da Família, Prefeitura Municipal de São José.	Sim. Relatório DAE nº 33/2013 – 2º monitoramento no programa Estratégia Saúde da Família, Prefeitura Municipal de Biguaçu.	Sim. Relatório DAE nº 14/2013 – 1º monitoramento no serviço de abastecimento de água de Florianópolis, Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN).	Sim. Relatório DAE nº 32/2013 – 2º monitoramento no programa de formação continuada de professores, Secretaria de Estado da Educação.	Sim. Relatório DAE nº 17/2014 – 2º monitoramento no programa Estratégia Saúde da Família, Prefeitura Municipal de Palhoça.	Sim. Relatório DAE nº 21/2014 – 3º monitoramento no serviço de transporte escolar, Secretaria de Estado da Educação.	Sim. Relatório DAE nº 3/2015 – 2º monitoramento no serviço da Estação de Tratamento de Esgoto Nova Esperança, Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú.	Sim. Relatório DAE nº 29/2014 – 2º monitoramento no Serviço Móvel de Urgência (SAMU), Secretaria de Estado da Saúde.	Sim. Relatório DAE nº 18/2014 – 1º monitoramento no serviço do Hospital Infantil Joana de Gusmão, Secretaria de Estado da Saúde.
		O monitoramento foi encaminhado ao legislativo?	Sim. Item 6.3 da Decisão nº 855/2014.	Sim. Item 6.2 da Decisão nº 1940/2014.	Sim. Item 6.13.10 da Decisão nº 3147/2014.	Sim. Item 6.6.2 da Decisão nº 4914/2014.	Sim. Item 6.3.4 da Decisão nº 5155/2014.	Sim. Item 6.7 da Decisão nº 196/2015.	Não.	Não.	Sim. Item 6.5 da Decisão nº 1412/2015.
		Consta do monitoramento as conclusões de todas as ações corretivas relevantes?	Sim. Consta no capítulo 2	Sim. Consta no capítulo 2	Sim. Consta no capítulo 2	Sim. Consta no capítulo 2	Sim. Consta nos itens 2.1 e 2.2	Sim. Consta no capítulo 2	Sim. Consta no capítulo 2	Sim. Consta no capítulo 2	Sim. Consta no capítulo 2
		Consta do monitoramento os impactos de todas as ações corretivas relevantes?	Não. Não consta no relatório o impacto.	Não. Não consta no relatório o impacto.	Não se aplica. 1º monitoramento.	Sim. Consta no item 2.3 o impacto.	Sim. Consta no item 2.3 o impacto.	Sim. Consta no item 2.3 o impacto.	Sim. Consta no item 2.3 o impacto.	Sim. Consta no capítulo 3 o impacto.	Não se aplica. 1º monitoramento.
		O monitoramento refere-se à análise das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável?	Sim. Capítulo 2 do relatório.	Sim. Capítulo 2 do relatório.	Sim. Capítulo 2 do relatório.	Sim. Capítulo 2 do relatório.	Sim. Capítulo 2 do relatório.	Sim. Capítulo 2 do relatório.	Sim. Capítulo 2 do relatório.	Sim. Capítulo 2 do relatório.	Sim. Capítulo 2 do relatório.
		O monitoramento foi uma atividade independente?	Sim. Processo PMO 12/00294138	Sim. Processo PMO 12/00310354	Sim. Processo PMO 11/00393940	Sim. Processo PMO 10/00610109	Sim. Processo PMO 12/00189342	Sim. Processo PMO 11/00688312	Sim. Processo PMO 11/00581607	Sim. Processo PMO 10/00467110	Sim. Processo PMO 13/00763687

[illegible]

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	PMO 12/00294138 ESF PMSJ	PMO 12/00310354 ESF PMB	PMO 11/00393940 Água CASAN	PMO 10/00610109 FCP SED	PMO 12/00189342 ESF PMP	PMO 11/00688312 TE SED	PMO 11/00581607 ETE PMBC	PMO 10/00467110 SAMU SES	PMO 13/00763687 HIJG SES
	e temas comuns em várias áreas relatadas. O monitoramento pode contribuir para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática.	O monitoramento contribuiu para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática?	Sim. A discussão do item 2.1.1 vai além da adequação legal para contratação de servidores públicos temporários.	Sim. A discussão do item 2.1.1 vai além da adequação legal para contratação de servidores públicos temporários.	Sim. Item 2.2.11 buscou novas informações sobre a necessidade de publicar dados sobre o PH.	Não. O monitoramento limitou-se a verificar o cumprimento das determinações e recomendações da auditoria operacional.	Não. O monitoramento limitou-se a verificar o cumprimento das determinações e recomendações da auditoria operacional.	Sim. O terceiro monitoramento é prova disso. Os dados dos municípios foram atualizados para realização dos serviços.	Sim. Identificou que a operação da Estação era ineficiente e contribuía para poluir o rio Camboriú.	Sim. O capítulo 2 trata da concessão do serviço para uma organização social.	Sim. Descreveu melhor os procedimentos e trouxe elementos de responsabilização aos gestores públicos pelo baixo cumprimento das determinações.

APÊNDICE B - LISTA DE VERIFICAÇÃO PARA AUDITORIA OPERACIONAL

Quadro 1: Aspectos de avaliação da auditoria operacional constantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300 da INTOSAI

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
MARCO REFERENCIAL				
ISSAI 100/17	A auditoria do Setor Público (SP) e seus objetivos. O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. [...]	A equipe verificou se o órgão ou entidade presta contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/20	A auditoria do SP e seus objetivos. As auditorias do setor público partem de objetivos que podem ser distintos, dependendo do tipo de auditoria que está sendo realizada. No entanto, todas elas contribuem para a boa governança: -fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficientes e apropriada, relativas às entidades públicas; -aperfeiçoando a accountability e a transparência, promovendo melhorias contínuas e permanente confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública; -fortalecendo a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correição sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos; -criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.	A autoria teve o objetivo de contribuir para a boa governança, em alguma das quatro possibilidades?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
ISSA 300/11 (1/2)	Economicidade, eficiência e efetividade. A auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para melhoria. As auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao: - O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço; - O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade; - O princípio da efetividade diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.	As AOP oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao princípio da economicidade, eficiência e/ou efetividade?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSA 300/11 (2/2)	Economicidade, eficiência e efetividade. As auditorias operacionais frequentemente incluem uma análise das condições que são necessárias para garantir que os princípios da economicidade, eficiência e efetividade possam ser sustentados . Essas condições podem incluir boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega de serviços . Quando apropriado, o impacto do marco regulatório ou institucional no desempenho da entidade auditada também deve ser levado em consideração.	As condições necessárias para garantir a sustentabilidade dos princípios da economicidade, eficiência e efetividade foram analisadas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Essas condições incluíram boas práticas de gestão e procedimentos para assegurar a correta e tempestiva entrega de serviços?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O impacto do marco regulatório ou institucional no desempenho da entidade auditada foi levado em consideração?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/12 (1/3)	Objetivos da AOP. [...] A auditoria operacional promove a accountability ao ajudar aqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito ao examinar se as decisões tomadas pelo legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos . Não se trata de questionar as intenções e decisões do legislativo,	A AOP examinou se as decisões tomadas pelo legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	mas examinar se alguma deficiência nas leis e nos regulamentos ou na sua forma de implementação esteja impedindo que os objetivos especificados sejam alcançados. A auditoria operacional foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento . Ela proporciona incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas .	A AOP examinou se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		A AOP foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		A AOP proporciona incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/12 (2/3)	Objetivos da AOP. A auditoria operacional promove a transparência ao proporcionar ao parlamento, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais . Desse modo, contribui diretamente para fornecer ao cidadão informações úteis e, ao mesmo tempo, serve de base para aprendizado e melhorias.	A AOP promove a transparência?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/14	Aplicabilidade da ISSAI 300. Ao lidar com sobreposições entre tipos de auditoria (ou auditorias combinadas) , os seguintes pontos devem ser considerados: Elementos da AOP podem ser parte de uma auditoria mais abrangente que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira; Caso ocorra uma sobreposição, todas as normas relevantes devem ser observadas. Talvez isso não seja viável em todos os casos, já que diferentes normas podem conter prioridades diferentes; O objetivo primário da auditoria deve guiar os auditores quanto a que normas eles devem aplicar. Ao determinar se considerações sobre desempenho formam o objetivo primário do trabalho de auditoria, deve-se ter em mente que a AOP tem o foco em atividades e resultados, em vez de focar em relatórios ou contas, e que o seu principal objetivo é promover economicidade, eficiência e efetividade, em vez de produzir um relatório sobre conformidade.	Caso a auditoria operacional tenha sido combinada com outro tipo de auditoria (conformidade ou financeira), as normas de ambos os tipos foram cumpridas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
ELEMENTOS DA AUDITORIA				
ISSAI 300/16	As três partes na AOP. Auditores frequentemente têm considerável discricionariedade na seleção de objetos e identificação de critérios, o que, por sua vez, influencia em quem são as partes responsáveis e os usuários previstos. Embora os auditores possam fazer recomendações , eles precisam tomar cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis. Nas auditorias operacionais, os auditores tipicamente trabalham em equipe, oferecendo habilidades diferentes e complementares .	Os auditores têm discricionariedade para seleção do objetivo e identificação dos critérios?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores tomaram cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis na elaboração das recomendações?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores trabalharam em equipe, compartilhando habilidades diferentes e complementares?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/25 (2/3)	As três partes. A parte responsável : na auditoria do setor público, as principais responsabilidades são determinadas pelo ordenamento constitucional ou legal . As partes responsáveis podem ser responsáveis pela elaboração da informação sobre o objeto, pela gestão do objeto ou por atender recomendações acerca do objeto, e podem ser pessoas ou organizações.	A parte responsável detém na legislação a responsabilidade pelo objeto da auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O responsável elabora as informações sobre a gestão do objeto da auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/17	As três partes na AOP. O papel de parte responsável pode ser compartilhado por uma gama de indivíduos ou entidades, cada um com responsabilidade por um diferente aspecto do objeto da auditoria. Algumas partes podem ser responsáveis por ações que tenham causado problemas. Outras podem ser capazes de iniciar mudanças para atender às recomendações resultantes de uma auditoria operacional. Outras, ainda, podem ser responsáveis por prover o auditor com informações ou evidências.	As recomendações são para aquela parte que detém a responsabilidade sobre a atividade causadora do problema?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As recomendações são dirigidas para a parte responsável capaz de atender às recomendações?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
ISSAI 100/25 (3/3)	As três partes. Os usuários previstos: as pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral.	Os auditores identificaram quais são os usuários previstos para elaboração do relatório de auditoria (pessoas ou organizações, órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral)?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/18	As três partes na AOP. Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria operacional. O legislativo, as agências governamentais e o público podem todos ser usuários previstos. Uma parte responsável pode também ser usuário previsto, mas, raramente, será o único.	A parte responsável também é usuário previsto?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/26	Objeto, critérios e informação sobre o objeto. O objeto refere-se à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com certos critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo da auditoria. Um objeto de auditoria apropriado é identificável e passível de avaliação ou mensuração consistente baseada em critérios, de modo que possa ser submetido a procedimentos para obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a opinião ou conclusão de auditoria.	O objeto da auditoria é identificável e passível de avaliação ou mensuração baseada em critérios?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/19	Objeto e critérios na AOP. O objeto da auditoria operacional <u>não</u> precisa estar limitado a programas, entidades ou fundos , mas pode incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências). Alguns exemplos são prestação de serviços pelas partes responsáveis ou os efeitos da política e regulação do governo sobre a administração, as partes interessadas, os negócios, os cidadãos e a sociedade. O objeto é determinado pelo objetivo e formulado nas questões de auditoria .	O objeto da auditoria está vinculado ao programa, entidade ou fundo, bem como atividade ou situação existente?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O objeto está em consonância com o objetivo e as questões de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/27	Objeto, critérios e informação sobre o objeto. Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. Na determinação da adequação dos critérios, o auditor deve considerar sua relevância e compreensibilidade para os usuários previstos, assim como sua integridade, confiabilidade e objetividade (neutralidade, aceitabilidade geral e comparabilidade com os critérios utilizados em auditorias similares). Os critérios utilizados podem depender de uma série de	Os critérios são adequados, relevantes e compreensíveis para os usuários previstos?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os critérios dispõem de integridade, confiabilidade e objetividade?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	fatores, incluindo os objetivos e o tipo de auditoria. Critérios podem ser específicos ou mais gerais, e podem ser extraídos de várias fontes, incluindo leis, regulamentos, padrões, princípios sólidos e boas práticas. Os critérios devem estar disponíveis para os usuários previstos para lhes permitir entender como o objeto foi avaliado ou mensurado.	Os critérios estão disponíveis para os usuários previstos entenderem como o objeto foi avaliado ou mensurado?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/20	Objeto e critérios na AOP. Na auditoria operacional, o auditor é, às vezes, envolvido no desenvolvimento ou na seleção dos critérios que são relevantes para a auditoria. [...]	O auditor desenvolveu ou selecionou critérios relevantes?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/28	Objeto, critérios e informação sobre o objeto. A informação sobre o objeto refere-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto de acordo com os critérios. Pode assumir várias formas e ter diferentes características, dependendo do objetivo e do escopo da auditoria.	O resultado da avaliação ou mensuração do objeto está de acordo com os critérios de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/29	Tipos de trabalho. A AOP são normalmente trabalhos de relatório direto (tipo), na qual o auditor é quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios. O auditor seleciona o objeto e os critérios, levando em consideração risco e materialidade . O resultado da mensuração do objeto de acordo com os critérios é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião. A auditoria do objeto pode também proporcionar novas informações, análises ou novas perspectivas.	A seleção do objeto e dos critérios levou em consideração o risco e a materialidade?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O resultado da mensuração do objeto de acordo com os critérios é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou de uma opinião?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/31	Confiança e assecuração na auditoria do SP. Os usuários previstos desejam ter segurança sobre a confiabilidade e relevância da informação que eles utilizam como base para a tomada de decisões. Portanto, as auditorias devem fornecer informação baseada em evidência suficiente e apropriada , e os auditores devem executar procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inadequadas . [...]	As informações utilizadas são confiáveis e relevantes?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Procedimentos foram adotados para reduzir ou administrar o risco de fazer conclusões inadequadas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
ISSAI 300/23	Confiança e asseguração na AOP. Os relatórios de auditoria só devem incluir achados que sejam suportados por evidência suficiente e apropriada. As decisões tomadas ao elaborar um relatório equilibrado, extrair conclusões e formular recomendações, frequentemente precisam ser feitas de modo a proporcionar informação suficiente ao usuário. Os auditores operacionais devem descrever especificamente a forma como seus achados levaram a um conjunto de conclusões e - quando aplicável - a uma única conclusão geral. Isto significa explicar quais critérios foram desenvolvidos e utilizados e porque, e declarar que todos os pontos de vista relevantes foram levados em consideração para que um relatório equilibrado possa ser apresentado. [...]	Os auditores descrevem especificamente a forma como seus achados levaram a um conjunto de conclusões e - quando aplicável - a uma única conclusão geral?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os critérios desenvolvidos e utilizados para a(s) conclusão(ões) foram explicados?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório levou em consideração todos os pontos de vista relevantes?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/22	Confiança e asseguração na AOP. O nível de asseguração proporcionado por uma auditoria operacional deve ser comunicado de uma maneira transparente. O grau de economicidade, eficiência e efetividade atingido pode ser transmitido no relatório de auditoria operacional de diferentes maneiras: (1) por meio de uma visão geral sobre aspectos de economia, eficiência e efetividade, onde o objetivo da auditoria, o objeto, a evidência obtida e os achados alcançados permitam tal conclusão; ou (2) fornecendo informação específica sobre uma série de pontos incluindo o objetivo de auditoria, as questões formuladas, a evidência obtida, os critérios usados, os achados alcançados e as conclusões específicas.	O nível de asseguração foi comunicado de forma transparente no relatório, por meio de visão geral ou fornecendo informações específicas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
PRINCÍPIOS DE AUDITORIA				
ISSAI 100/36	Princípios gerais. Ética e independência. Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes. Princípios éticos devem estar incorporados ao comportamento profissional do auditor. As EFS devem ter políticas abordando exigências éticas e enfatizando a necessidade de seu cumprimento pelos auditores. Os auditores devem manter-se independentes, de modo que seus relatórios sejam imparciais e sejam visto como tal pelos usuários previstos. [...]	Os auditores cumpriram as exigências éticas relevantes?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores mantiveram-se independentes?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
ISSAI 100/37	Princípios gerais. Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais. Os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo devido zelo ao longo de toda a auditoria. A atitude do auditor deve ser caracterizada pelo ceticismo profissional e pelo julgamento profissional, que devem ser aplicados quando tomam decisões sobre o curso de ação apropriado. Os auditores devem exercer devido zelo para assegurar que seu comportamento profissional é apropriado. Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos. O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria. Devido zelo significa que o auditor deve planejar e executar auditorias de uma maneira diligente. Os auditores devem evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho.	A equipe manteve o distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando da avaliação da suficiência e da adequação da evidência obtida ao longo da auditoria (ceticismo profissional)?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		A equipe aplicou coletivamente os conhecimentos, habilidades e a experiência dos seus membros ao processo de auditoria (julgamento profissional)?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		A equipe planejou e executou a auditoria de uma maneira diligente (zelo)?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/31	Princípios gerais. Julgamento e ceticismo profissionais. Os auditores devem exercer ceticismo profissional, mas também ser receptivos e dispostos a inovar. É crucial que os auditores exerçam ceticismo profissional e adotem uma abordagem crítica, mantendo uma distância objetiva das informações recebidas. Espera-se que os auditores façam avaliações racionais e desconsiderem preferências pessoais, próprias ou de outros.	Os auditores analisaram as questões por diferentes perspectivas e tiveram uma atitude aberta e objetiva diante de vários pontos de vista e argumentos, evitando erros de julgamento ou viés cognitivo?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	Ao mesmo tempo, devem ser receptivos a pontos de vista e argumentos. Isso é necessário para evitar erros de julgamento ou viés cognitivo. Respeito, flexibilidade, curiosidade e disposição para innovar são igualmente importantes. A inovação aplica-se ao processo de auditoria em si e também aos processos ou às atividades auditados. Espera-se que os auditores analisem as questões por diferentes perspectivas e tenham uma atitude aberta e objetiva diante de vários pontos de vista e argumentos. Se não forem receptivos, podem perder argumentos ou evidências-chave importantes. Enquanto trabalham para desenvolver novos conhecimentos, os auditores precisam também ser criativos, reflexivos, flexíveis, engenhosos e práticos em seus esforços para coletar, interpretar e analisar dados. Um alto padrão de comportamento profissional deve ser mantido durante todo o processo de auditoria, desde a seleção do tema e planejamento da auditoria, no decorrer da auditoria propriamente dita, até a apresentação de relatórios. É importante que os auditores trabalhem sistematicamente, com devido zelo e objetividade, e sob supervisão apropriada.	Os auditores estavam dispostos a inovar na auditoria e nos processos ou atividades auditados?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/38	Princípios gerais. Controle de qualidade. Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade. As políticas e os procedimentos de controle de qualidade de uma EFS devem estar em conformidade com normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível de qualidade consistentemente elevado. Os procedimentos de controle de qualidade devem abranger questões tais como a direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos. [...]	Os auditores realizaram a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade que abordassem questões de direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/32	Princípios gerais. Controle de qualidade. Os auditores devem aplicar procedimentos para salvaguardar a qualidade, garantindo que os requisitos aplicáveis sejam atendidos e dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e justos que agreguem valor e respondam às questões de auditoria. A ISSAI 40 - Controle de Qualidade para EFS oferece orientações gerais sobre o sistema de controle de qualidade estabelecido no nível organizacional para cobrir todas as auditorias. Na realização de auditorias operacionais, é necessário atentar as seguintes questões específicas:	Os auditores usaram procedimentos de controle de qualidade que fossem relevantes e fáceis de administrar e garantir que os auditores estivessem abertos a comentários recebidos do controle de qualidade?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	-A auditoria operacional é um processo no qual a equipe de auditoria reúne uma grande quantidade de informações específicas da auditoria e exerce um alto grau de julgamento profissional e discricionariedade com relação a questões relevantes. Isso deve ser levado em conta no controle de qualidade. A necessidade de estabelecer um ambiente de trabalho de confiança mútua e responsabilidade e de dar apoio às equipes de auditoria deve ser vista como parte da gestão da qualidade. Isso pode implicar o uso de procedimentos de controle de qualidade que sejam relevantes e fáceis de administrar e garantir que os auditores estejam abertos a comentários recebidos do controle de qualidade. No caso de diferença de opinião entre supervisores e a equipe de auditoria, devem-se tomar medidas apropriadas para assegurar que a perspectiva da equipe de auditoria receba consideração suficiente e seja consistente com a política da EFS. -Na auditoria operacional, mesmo que o relatório seja baseado em evidências, bem documentado e preciso, ele pode ainda ser inadequado ou insuficiente se não conseguir dar uma visão equilibrada e imparcial, incluir poucos pontos de vista relevantes ou tratar de forma insatisfatória as questões de auditoria. Essas considerações devem, portanto, ser uma parte essencial das medidas para salvaguardar a qualidade. -Como objetivos de auditoria variam muito de um trabalho para outro, é importante definir claramente o que constitui um relatório de alta qualidade no contexto específico de um trabalho de auditoria. Medidas gerais de controle de qualidade devem, portanto, ser complementadas por medidas específicas da auditoria. Nenhum procedimento de controle de qualidade no nível da auditoria individual pode garantir relatórios de auditoria operacional de alta qualidade. É igualmente importante que os auditores sejam - e continuem sendo - competentes e motivados. Logo, mecanismos de controle devem ser complementados por outros tipos de apoio, tais como treinamento prático, no trabalho, e orientação para a equipe de auditoria.	No caso de diferença de opinião entre supervisores e a equipe de auditoria, medidas apropriadas foram tomadas para assegurar que a perspectiva da equipe de auditoria recebesse a consideração suficiente e fosse consistente com a política da EFS? Houve a definição do que constitui um relatório de alta qualidade no contexto específico de um trabalho de auditoria?	☐A ☐NA ☐NSA ☐A ☐NA ☐NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
ISSAI 100/39	Princípios gerais. Gestão de equipes de auditoria e habilidades. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias. Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento do pessoal, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes para a auditoria. Os auditores devem manter sua competência profissional por meio de desenvolvimento profissional contínuo. [...]	Os auditores possuíam ou tiveram acesso às habilidades necessárias para concluir com êxito a auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/30	Princípios gerais. Habilidades. Coletivamente, a equipe de auditoria deve possuir as competências profissionais necessárias para realizar a auditoria. Isso inclui conhecimento sólido de auditoria, delineamento de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação, bem como habilidades pessoais tais como capacidade analítica, de escrita e comunicação. Na auditoria operacional, habilidades específicas podem ser necessárias, tais como conhecimento de técnicas de avaliação e métodos de ciências sociais, e habilidades pessoais tais como capacidade de comunicação e escrita, capacidade analítica, criatividade e receptividade. Os auditores devem ter um conhecimento sólido sobre as organizações, programas e funções governamentais. Isso irá garantir que as áreas apropriadas sejam selecionadas para a auditoria e que os auditores possam, efetivamente, realizar revisões de programas e atividades do governo. Pode também haver maneiras específicas de adquirir as habilidades necessárias. Para cada auditoria operacional os auditores precisam ter um total entendimento	Coletivamente, a equipe de auditoria dispõe de conhecimento sólido de auditoria, delineamento de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação, bem como habilidades pessoais tais como capacidade analítica, de escrita e comunicação?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores dispõem da formação e aprendizagem no trabalho para manter suas habilidades profissionais?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	das medidas do governo que constituem o objeto da auditoria, bem como conhecer as causas de fundo relevantes e os possíveis impactos. Esse conhecimento, frequentemente, deve ser adquirido ou desenvolvido especificamente para o trabalho. As auditorias operacionais muitas vezes envolvem um processo de aprendizado e o desenvolvimento de uma metodologia como parte da própria auditoria. Formação e aprendizagem no trabalho, portanto, devem estar disponíveis para os auditores, que devem manter suas habilidades profissionais por meio de desenvolvimento profissional continuado. Uma atitude aberta à aprendizagem e uma cultura de gestão encorajadora são condições importantes para aprimorar as habilidades profissionais dos auditores individualmente. Em áreas especializadas, especialistas externos podem ser utilizados para complementar o conhecimento da equipe de auditoria. Os auditores devem avaliar se e, em que áreas, especialistas externos são requeridos e tomar as providências necessárias.	Houve a necessidade e a contratação de especialistas externos, quando identificada a necessidade de complementar o conhecimento da equipe de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/40	Princípios gerais. Risco de auditoria. Os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria. O risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado. O auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar conclusões inadequadas, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam que uma auditoria nunca pode fornecer absoluta certeza da condição objeto. Quando o objetivo é fornecer asseguração razoável, o auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, dadas as circunstâncias da auditoria. A auditoria pode também visar fornecer asseguração limitada, caso em que o risco aceitável de não conformidade com critérios é maior do que em uma auditoria de asseguração razoável. A auditoria de asseguração limitada fornece um nível de asseguração que, no julgamento profissional do auditor, será significativo para os usuários previstos.	Os auditores gerenciam os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/28	Princípios gerais. Risco de auditoria. Os auditores devem gerenciar ativamente o risco de auditoria, que é o risco de obter conclusões incorretas ou incompletas, fornecendo informações desequilibradas ou deixando de agregar valor para os usuários.	Temas de auditoria complexos ou politicamente sensíveis não foram evitados para reduzir o risco de imprecisão ou incompletude?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	Muitos temas na auditoria operacional são complexos e politicamente sensíveis. Embora simplesmente evitar tais temas possa reduzir o risco de imprecisão ou incompletude, pode também limitar a possibilidade de agregar valor. O risco de uma auditoria deixar de agregar valor vai desde a probabilidade de não ser capaz de dar novas informações ou perspectivas até o risco de negligenciar fatores importantes e, conseqüentemente, não ser capaz de fornecer aos usuários do relatório de auditoria conhecimentos ou recomendações que seriam uma contribuição real para um melhor desempenho. Aspectos importantes de risco podem incluir não possuir a competência para realizar análises suficientemente amplas ou profundas, falta de acesso a informações de qualidade, obter informações imprecisas (por exemplo, devido a fraudes ou práticas irregulares), incapacidade de colocar todos os achados em perspectiva, e falhar ao coletar ou abordar os argumentos mais relevantes. Os auditores devem, portanto, gerenciar riscos ativamente. Lidar com riscos de auditoria é parte integrante de todo o processo e da metodologia de auditoria operacional. Os documentos de planejamento de auditoria devem indicar os possíveis ou conhecidos riscos do trabalho pretendido bem como mostrar como tais riscos serão tratados.	Riscos como: não possuir a competência para realizar análises suficientemente amplas ou profundas, falta de acesso a informações de qualidade, obter informações imprecisas (por exemplo, devido a fraudes ou práticas irregulares), incapacidade de colocar todos os achados em perspectiva, e falhar ao coletar ou abordar os argumentos mais relevantes, foram administrados?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/41	Princípios gerais. Materialidade. Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria. A materialidade é relevante em todas as auditorias. Uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor acerca das necessidades dos usuários. Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens, tomados em conjunto. A materialidade é muitas vezes considerada em termos de valor, mas também tem aspectos quantitativos, bem como qualitativos. As características inerentes a um item ou grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode, também, ser material por causa do contexto em que ela ocorre. As considerações sobre materialidade afetam as decisões relativas à natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, e a avaliação dos resultados da auditoria. Essas considerações podem incluir preocupações das partes interessadas, interesse público, exigências regulatórias e conseqüências para a sociedade.	Os auditores consideraram a materialidade (individual ou por grupo de itens; aspectos quantitativos ou qualitativos) durante todo o processo de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
ISSAI 300/33	Princípios gerais. Materialidade. Os auditores devem considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria. Atenção deve ser dada não somente aos aspectos financeiros, mas também aos aspectos sociais e políticos do objeto, com o objetivo de entregar tanto valor agregado quanto seja possível. A materialidade pode ser entendida como a importância relativa de uma questão dentro do contexto no qual ela está sendo considerada. A materialidade de um tema de auditoria deve ter relação com a magnitude de seus impactos. Vai depender se a atividade é comparativamente menor e se deficiências na área em causa poderiam influenciar outras atividades dentro da entidade auditada. Uma questão será considerada material quando o tema for considerado de particular importância e onde melhorias teriam um impacto significativo. Será menos material onde a atividade for de natureza rotineira e o impacto do baixo desempenho seja mínimo ou restrito a uma área pequena. Na auditoria operacional, a materialidade em valor monetário pode, mas não precisa ser uma preocupação primária. Na definição da materialidade, o auditor deve considerar também o que é socialmente ou politicamente significativo e ter em mente que isso varia ao longo do tempo e depende da perspectiva dos usuários relevantes e das partes responsáveis. Uma vez que o objeto das auditorias operacionais pode variar amplamente e os critérios frequentemente não são estabelecidos pela legislação, a perspectiva pode variar de uma auditoria para a outra. Essa avaliação exige um julgamento cuidadoso por parte do auditor. A materialidade diz respeito a todos os aspectos da auditoria operacional, tais como a seleção de temas, a definição de critérios, a avaliação de evidências, a documentação e o gerenciamento dos riscos de produzir achados ou relatórios de auditoria inadequados ou de baixo impacto.	Além dos aspectos financeiros, a materialidade abrange também aspectos sociais e políticos do objeto, com o objetivo de entregar tanto valor agregado quanto seja possível?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores consideraram a relação do tema de auditoria com a magnitude dos seus impactos para avaliar a materialidade?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores consideraram a materialidade do que é socialmente ou politicamente significativo e observaram se isso varia ao longo do tempo, dependendo da perspectiva dos usuários relevantes e das partes responsáveis?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/42	Princípios gerais. Documentação. Os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. A documentação de auditoria deve incluir uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria. Deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum	Os auditores prepararam documentação de auditoria que fosse suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência obtida para apoiar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e as respectivas conclusões.	Um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entenderia a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência obtida para apoiar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional e as respectivas conclusões?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/34	Princípios gerais. Documentação. Os auditores devem documentar a auditoria de acordo com as circunstâncias particulares desta. A informação deve ser suficientemente completa e detalhada para permitir que um auditor experiente, sem nenhum contato prévio com a auditoria, possa posteriormente determinar qual trabalho foi feito a fim de chegar aos achados, às conclusões e às recomendações da auditoria.	Os auditores devem manter um registro documental adequado da preparação, dos procedimentos e dos achados da auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
	Como em todas as auditorias, auditores operacionais devem manter um registro documental adequado da preparação, dos procedimentos e dos achados de cada auditoria. No entanto, o propósito e contexto da documentação são um tanto específicos em auditoria operacional. -Frequentemente, o auditor terá adquirido conhecimento especializado sobre o tema da auditoria que não é facilmente reproduzido na EFS. Como a metodologia e os critérios de auditoria podem ter sido desenvolvidos especificamente para um único trabalho , o auditor tem uma responsabilidade especial de justificar seu raciocínio de forma transparente .	Os auditores justificaram seu raciocínio de forma transparente em relação à metodologia e aos critérios de auditoria desenvolvidos especificamente para o trabalho?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
	-Na auditoria operacional, o relatório, além de conter achados e recomendações, descreve o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões. Até certo ponto, o relatório desempenha funções que, em outros tipos de	O relatório, além de conter achados e recomendações, descreve o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	auditoria, são desempenhadas por normas gerais ou pela documentação de auditoria. -A documentação deve não apenas confirmar a exatidão dos fatos, mas também assegurar que o relatório apresente um exame equilibrado, justo e completo da questão auditada ou do objeto. Assim, por exemplo, pode ser necessário que a documentação inclua referência aos argumentos não aceitos no relatório ou que descreva como diferentes pontos de vista foram tratados no relatório. -O objetivo do relatório nas auditorias operacionais é, frequentemente, persuadir usuários razoáveis, fornecendo-lhes novas perspectivas em vez de uma declaração formal de asseguarção. Do mesmo modo que os objetivos de auditoria determinam a natureza da evidência necessária, eles também determinam a natureza da documentação. -A manutenção de documentação adequada não é apenas parte da salvaguarda da qualidade (por exemplo, ajudando a garantir que trabalhos delegados sejam realizados satisfatoriamente e que os objetivos de auditoria sejam alcançados), mas é também parte do desenvolvimento profissional da EFS e dos auditores individualmente, já que pode modelar boas práticas para auditorias similares no futuro.	A documentação confirma a exatidão dos fatos, incluindo referência aos argumentos não aceitos no relatório ou que descrevesse como diferentes pontos de vista foram tratados no relatório?	☐A ☐NA ☐NSA	
ISSAI 100/43	Princípios gerais. Comunicação. Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria. É essencial que a entidade auditada seja mantida informada de todas as questões relacionadas com a auditoria. Esta é a chave para o desenvolvimento de uma relação de trabalho construtiva. A comunicação deve incluir a obtenção de informação relevante para a auditoria e a disponibilização oportuna de observações e achados de auditoria à administração e aos responsáveis pela governança durante o trabalho. O auditor também pode ter a responsabilidade de comunicar fatos relacionados à auditoria a outras partes interessadas, tais como órgãos legislativos e de controle.	Os auditores estabelecem uma comunicação eficaz com a entidade auditada e outras partes interessadas durante todo o processo de auditoria?	☐A ☐NA ☐NSA	
ISSAI 300/29	Princípios gerais. Comunicação. Os auditores devem manter uma comunicação eficaz e adequada com as entidades auditadas e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria e definir o conteúdo, o processo e os destinatários da comunicação para cada auditoria.	Os auditores definem o conteúdo, o processo e os destinatários da comunicação da auditoria?	☐A ☐NA ☐NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	Existem várias razões pelas quais o planejamento da comunicação com as entidades auditadas e as partes interessadas é de particular importância na auditoria operacional. -Como as auditorias operacionais não são normalmente realizadas em uma base regular (por exemplo, anualmente) sobre as mesmas entidades auditadas, os canais de comunicação podem não existir ainda. Enquanto pode haver contatos com o Legislativo e com órgãos governamentais, outros grupos (tais como comunidades acadêmicas e de negócios ou organizações da sociedade civil) podem não ter sido contatados anteriormente. -Frequentemente, não há critérios predefinidos (como uma estrutura para relatórios financeiros) e, portanto, é necessário haver intensa troca de opiniões com a entidade auditada. -A necessidade de relatórios equilibrados exige um esforço ativo para conhecer os pontos de vista das diversas partes interessadas. Os auditores devem identificar os responsáveis e outras partes interessadas chave e tomar a iniciativa de estabelecer uma comunicação recíproca eficaz. Por meio de uma boa comunicação, os auditores podem melhorar o acesso a fontes de informação e a dados e opiniões provenientes da entidade auditada. Usar canais de comunicação para explicar o objetivo da auditoria operacional para as partes interessadas também aumenta a probabilidade de que as recomendações de auditoria sejam implementadas. Os auditores devem, portanto, procurar manter boas relações profissionais com todas as partes interessadas relevantes, promover um fluxo de informações livre e franco, na medida em que os requisitos de confidencialidade permitam, e conduzir discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades de cada parte interessada. No entanto, deve-se tomar cuidado para assegurar que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência nem a imparcialidade da EFS. Os auditores devem comunicar às entidades auditadas os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o objeto da auditoria. A comunicação geralmente será feita oficialmente, por meio escrito e, durante a auditoria, de forma regular. Os auditores devem se comunicar com as entidades auditadas durante todo o processo de auditoria, por meio de interações construtivas à medida que diferentes achados, argumentos e perspectivas são avaliados.	Os critérios foram definidos por meio da troca de opiniões com a entidade auditada? (planejamento)	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Houve um esforço para identificar os pontos de vista das diversas partes interessadas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores procuraram manter boas relações profissionais com todas as partes interessadas relevantes?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores promoveram um fluxo de informações livre e franco, assegurando os requisitos de confidencialidade?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores conduziram discussões numa atmosfera de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades de cada parte interessada?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores comunicaram às entidades auditadas os principais aspectos da auditoria, incluindo o objetivo, as questões e o objeto da auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		A comunicação feita durante a auditoria foi oficial, por meio escrito e de forma regular?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	As entidades auditadas devem ter a oportunidade de comentar os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações antes que a EFS emita seu relatório de auditoria. Quaisquer discordâncias devem ser analisadas e os erros materiais corrigidos. A análise dos comentários deve ser registrada em papéis de trabalho de modo que as alterações no relatório preliminar de auditoria, ou as razões para não fazer alterações, fiquem documentadas. Ao final do processo de auditoria, também se pode obter comentários das partes interessadas sobre a qualidade dos relatórios de auditoria publicados. A percepção das entidades auditadas sobre a qualidade da auditoria também pode ser solicitada.	As entidades auditadas tiveram a oportunidade de comentar os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações antes que a EFS emita seu relatório de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As discordâncias foram analisadas e os erros materiais corrigidos?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		A análise dos comentários foi registrada em papéis de trabalho de modo que as alterações no relatório preliminar de auditoria, ou as razões para não fazer alterações, fiquem documentadas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As partes interessadas podem emitir comentários sobre a qualidade dos relatórios de auditoria publicados ao final do processo de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/25	Princípios gerais. Objetivo de auditoria. Os auditores devem estabelecer um objetivo de auditoria claramente definido que se relacione aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade. O objetivo de auditoria determina a abordagem e o desenho do trabalho. Poderia ser simplesmente descrever uma situação. No entanto, objetivos normativos de auditoria (as coisas são como deveriam ser?) e objetivos analíticos de auditoria (por que as coisas não são como deveriam ser?) são mais propensos a agregar valor. Em todos os casos, os auditores precisam considerar a que a auditoria diz respeito, que organizações e órgãos estão envolvidos e para quem as recomendações finais podem ser relevantes. Objetivos de auditoria bem definidos	O objetivo da auditoria define claramente a sua relação com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O objetivo da auditoria é normativo (as coisas são como deveriam ser?) ou analítico (por que as coisas não são como deveriam ser?)?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	podem se relacionar a uma única entidade ou a um grupo identificável de empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações governamentais. Muitos objetivos de auditoria podem ser enquadrados como uma questão geral de auditoria que pode ser desdobrada em subquestões mais precisas. Subquestões devem ser tematicamente relacionadas, complementares, sem sobreposição e coletivamente exaustivas ao tratar da questão geral de auditoria. Todos os termos empregados na questão devem ser claramente definidos. A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo no qual as questões são repetidamente especificadas e refinadas, levando-se em conta informações relevantes conhecidas sobre o assunto bem como a viabilidade. Em vez de definir um único objetivo ou uma questão geral de auditoria, os auditores podem escolher desenvolver vários objetivos de auditoria, que, nem sempre, precisam ser desdobrados em subquestões.	Os auditores consideraram na elaboração do objetivo da auditoria a que ela diz respeito, quais são as organizações envolvidas e para quem as recomendações podem ser relevantes?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O objetivo se subdivide em subquestões?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As questões são relacionadas, complementares, sem sobreposição e coletivamente exaustivas ao tratar do objetivo geral de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As questões de auditoria levaram em consideração as informações relevantes conhecidas sobre o assunto, bem como a avaliação da sua viabilidade?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/26	Princípios gerais. Abordagem de auditoria. Os auditores devem escolher uma abordagem orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação desses, para facilitar a solidez do desenho da auditoria. A abordagem geral de auditoria é um elemento central de qualquer auditoria. Ela determina a natureza do exame que deve ser feito. Também define o conhecimento, a informação, os dados e os procedimentos de auditoria necessários para obtê-los e analisá-los. A auditoria operacional geralmente segue uma das três abordagens:	A abordagem da auditoria foi orientada para a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	-uma abordagem orientada a sistemas, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira; -uma abordagem orientada a resultados, que avalia se os objetivos, no tocante a resultados ou produtos, foram atingidos como pretendido ou se os programas e serviços estão operando como pretendido; -uma abordagem orientada a problemas, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou desvios em relação aos critérios. As três abordagens podem ser seguidas a partir de uma perspectiva de cima para baixo ou de baixo para cima. Auditorias com perspectiva de cima para baixo concentram-se, principalmente, em requisitos, intenções, objetivos e expectativas do legislativo e do governo central. Uma perspectiva de baixo para cima focaliza em problemas de importância para o povo e a comunidade.	A perspectiva da abordagem é de cima para baixo ou de baixo para cima?	☐A ☐NA ☐NSA	
ISSAI 300/27	Princípios gerais. Critérios. Os auditores devem estabelecer critérios adequados que correspondam às questões de auditoria e sejam relacionados aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade. Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto. Critérios de auditoria operacional são padrões razoáveis e especificados de auditoria relacionados a desempenho, com base nos quais a economicidade, eficiência e efetividade das operações são avaliadas e aferidas. Os critérios fornecem uma base para avaliar as evidências, desenvolver os achados e chegar a conclusões sobre os objetivos de auditoria. Também constituem um importante elemento nas discussões internas da equipe de auditoria, com a administração da EFS e na comunicação com as entidades auditadas. Os critérios podem ser qualitativos ou quantitativos e devem definir o que será usado para avaliar a entidade auditada. Os critérios podem ser gerais ou específicos, com foco no “dever ser” de acordo com as leis, regulamentos ou objetivos; no que é “esperado” de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; ou naquilo que “poderia ser” (dadas melhores condições). Diversas fontes podem ser usadas para identificar critérios, inclusive referenciais de mensuração de desempenho. Os critérios devem ser transparentes quanto às fontes que foram usadas, relevantes e compreensíveis para os usuários, bem	Os critérios correspondem às questões de auditoria e estão relacionados aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade?	☐A ☐NA ☐NSA	
		Os critérios têm foco no “dever ser” de acordo com as leis, regulamentos ou objetivos; no que é “esperado” de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; ou naquilo que “poderia ser” (dadas melhores condições)?	☐A ☐NA ☐NSA	
		Os critérios são transparentes quanto às fontes que foram usadas, relevantes e compreensíveis para os usuários, bem como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria?	☐A ☐NA ☐NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria. Os critérios devem ser discutidos com as entidades auditadas, mas, em última instância, a seleção de critérios adequados é responsabilidade do auditor. Embora a definição e comunicação dos critérios durante a fase de planejamento possa aumentar sua confiabilidade e aceitação geral, em auditorias que abordam assuntos complexos nem sempre é possível estabelecer critérios com antecedência; em vez disso, eles serão definidos durante o processo de auditoria. Embora em alguns tipos de auditoria existam critérios legislativos inequívocos, esse comumente não é o caso nas auditorias operacionais. Os objetivos, as questões e a abordagem de auditoria determinam a relevância e o tipo de critérios adequados. A confiança do usuário nos achados e nas conclusões de uma auditoria operacional depende muito dos critérios. Sendo assim, é crucial selecionar critérios confiáveis e objetivos. Em uma auditoria operacional orientada a problemas, o ponto de partida é um desvio conhecido ou suspeitado daquilo que deveria ou poderia ser. O objetivo principal não é, portanto, apenas verificar o problema (o desvio do critério e suas consequências), mas identificar as causas. Isso torna importante a decisão sobre como examinar e verificar as causas durante a fase de planejamento da auditoria. As conclusões e recomendações baseiam-se, primariamente, no processo de análise e confirmação de causas, muito embora elas sempre sejam fundamentadas em critérios normativos.	Os critérios foram discutidos com as entidades auditadas? (achados)	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Se a AOP foi orientada a problemas, foi identificado o desvio conhecido ou suspeitado daquilo que deveria ou poderia ser, bem como as causas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/44	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Planejando uma auditoria. Os auditores devem assegurar que os termos da auditoria sejam claramente estabelecidos. As auditorias podem ser exigidas pela legislação, solicitadas por um órgão legislativo ou de controle, iniciadas pela EFS ou realizadas por simples acordo com a entidade auditada. Em todos os casos, o auditor, a administração da entidade auditada, os responsáveis pela governança e outros, conforme aplicável, devem chegar a um entendimento comum e formal acerca dos termos da auditoria e dos seus respectivos papéis e responsabilidades. Informações importantes podem incluir o objeto, o escopo e os objetivos da auditoria, o acesso aos dados, o relatório que resultará da auditoria, o processo da auditoria, as pessoas de contato e os papéis e responsabilidades das diferentes partes envolvidas no trabalho.	Os auditores firmaram com a entidade auditada e os responsáveis um entendimento comum e formal acerca dos termos da auditoria e dos seus respectivos papéis e responsabilidades?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os termos da auditoria incluem o objeto, escopo, objetivos, acesso aos dados, relatório e processo de auditoria, contatos, papéis e responsabilidades?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
ISSAI 100/45	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Planejando uma auditoria. Os auditores devem obter um entendimento da natureza da entidade ou do programa a ser auditado. Isso inclui entender os objetivos relevantes, as operações, o ambiente regulatório, os controles internos, o sistema financeiro e outros sistemas e processos de negócio, pesquisando as potenciais fontes de evidência de auditoria. O conhecimento pode ser obtido a partir de interação regular com a administração, os responsáveis pela governança e outras partes interessadas. Isso pode significar consultar especialistas e examinar documentos (incluindo estudos anteriores e outras fontes), a fim de obter um amplo entendimento do objeto a ser auditado e seu contexto.	Os auditores buscaram entender a natureza da entidade ou do programa a ser auditado?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores buscaram entender os objetivos relevantes, as operações, o ambiente regulatório, os controles internos, o sistema financeiro e outros sistemas e processos de negócio, além das potenciais fontes de evidência de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Houve uma interação com a entidade e/ou partes interessadas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/46	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Planejando uma auditoria. Os auditores devem realizar uma avaliação de risco ou análise de problema, e revisá-la, se necessário, em resposta aos achados de auditoria. A natureza dos riscos identificados variará de acordo com o objetivo da auditoria. O auditor deve considerar e avaliar o risco de diferentes tipos de deficiências, desvios ou distorções que possam ocorrer em relação ao objeto. Tantos riscos gerais como específicos devem ser considerados. Isso pode ser alcançado mediante procedimentos que servem para obter um entendimento da entidade ou do programa e seu ambiente, incluindo os controles internos relevantes. O auditor deve avaliar as respostas da administração aos riscos identificados, incluindo o desenho e a implementação de controles internos para tratá-los. Em uma análise de problemas, o auditor deve considerar as indicações atuais de problemas ou desvios do que deveria ser ou é esperado. Esse processo envolve examinar vários indicadores de problemas a fim de definir os objetivos da auditoria. A identificação de riscos e seus impactos na auditoria deve ser considerada ao longo de todo o processo de auditoria.	Os auditores realizaram uma avaliação de risco ou análise de problema?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		A avaliação de risco foi revisada em resposta aos achados de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os riscos de auditoria considerados são gerais e/ou específicos?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os riscos de auditoria foram considerados levando em conta os controles internos?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
ISSAI 100/47	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Planejando uma auditoria. Os auditores devem identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria. Os auditores devem fazer indagações e executar procedimentos para identificar e responder aos riscos de fraude que sejam relevantes para os objetivos da auditoria. Eles devem manter uma atitude de ceticismo profissional e estar alertas para a possibilidade de fraude, durante todo o processo de auditoria.	Os auditores identificaram e avaliaram os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores indagaram e realizaram procedimentos para responder aos riscos de fraude?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/48	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Planejando uma auditoria. Os auditores devem planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz. O planejamento de uma auditoria específica envolve aspectos estratégicos e operacionais. <u>Estrategicamente</u> , o planejamento deve definir o escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria. Os objetivos referem-se àquilo que a auditoria pretende alcançar. O escopo refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto, e está diretamente relacionado com os objetivos. A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria. A auditoria deve ser planejada para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. <u>Operacionalmente</u> , o planejamento implica estabelecer um cronograma para a auditoria e a definir a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Durante o planejamento, os auditores devem designar os membros de suas equipes de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, tais como especialistas na matéria.	O planejamento da auditoria abrange aspectos estratégicos, como a definição do escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O planejamento da auditoria abrange aspectos operacionais, como cronograma, definição da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, designação dos membros da equipe e a identificação de outros recursos necessários?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/37	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Planejamento. Desenhando a auditoria. Os auditores devem planejar a auditoria de forma que contribua para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, efetiva e tempestiva e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos. [...] Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, portanto, os auditores precisam adquirir conhecimento suficiente do objeto. Uma auditoria operacional geralmente requer que o conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria sejam adquiridos antes do seu início (“pré-estudo”).	Os auditores buscaram adquirir conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria antes do seu início (pré-estudo)?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os procedimentos a serem utilizados para coletar as evidências de auditoria são suficientes e apropriados?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	Ao planejar a auditoria, o auditor deve elaborar os procedimentos a serem utilizados para coletar evidência de auditoria suficiente e apropriada. Isso pode ser abordado em vários estágios: decidindo sobre o desenho geral da auditoria (que perguntas fazer, por exemplo, explanatória/descritiva/avaliativa); determinando o nível de observação (por exemplo, olhar um processo ou arquivos individuais); metodologia (e.g. análises completas ou amostrais); técnicas específicas de coleta de dados (por exemplo, entrevista ou grupo focal). Métodos de coleta de dados e técnicas de amostragem devem ser escolhidos com cuidado. A fase de planejamento deve também envolver trabalho de pesquisa com o objetivo de construir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis. Isso torna mais fácil a escolha do método mais apropriado de auditoria. A alta administração e a gestão operacional da EFS e a equipe de auditoria devem estar plenamente conscientes do desenho geral da auditoria e o que ele implica. As decisões sobre o desenho geral da auditoria e suas consequências em termos de recursos frequentemente envolverá a alta administração da EFS, que pode garantir que habilidades, recursos e capacidades estejam disponíveis para abordar os objetivos e as questões da auditoria. O planejamento deve permitir flexibilidade, de modo que os auditores possam tirar benefícios de perspectivas obtidas no curso da auditoria. Os métodos de auditoria escolhidos devem ser aqueles que melhor permitam que os dados de auditoria sejam coletados de uma maneira eficiente e eficaz. Embora os auditores devam ter como objetivo adotar as melhores práticas, considerações práticas, tais como a disponibilidade de dados podem restringir a escolha de métodos. Portanto, é aconselhável ser flexível e pragmático a esse respeito. Por essa razão, procedimentos de auditoria operacional não devem ser excessivamente padronizados. Prescrição em excesso pode prejudicar a flexibilidade, o julgamento profissional e os altos níveis de habilidades analíticas que são necessários na auditoria operacional. Em certos casos - onde, por exemplo, a auditoria requer que dados sejam coletados em regiões ou áreas muito diferentes ou nos quais a auditoria seja realizada por um grande número de auditores - pode haver a necessidade de um plano de auditoria mais detalhado, no qual questões e procedimentos de auditoria são explicitamente definidos. Ao planejar uma auditoria, os auditores devem avaliar o risco de fraude. Se isso for significativo no contexto dos objetivos de auditoria, os auditores devem obter um entendimento dos sistemas relevantes de controle interno e examinar se há	A elaboração do desenho geral da auditoria previu as perguntas que deveriam ser feitas (ex. explanatória/descritiva/avaliativa), o nível de observação (ex. um processo ou arquivos individuais), metodologia (ex. análises complementares ou amostrais) e técnicas de coleta de dados (ex. entrevista ou grupo focal)?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O desenho de auditoria, ou os desenhos, foi/foram testados para verificar se os dados necessários estão disponíveis?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		A alta administração e a gestão operacional da EFS, bem como a equipe de auditoria, estão plenamente conscientes do desenho geral da auditoria e o que ele implica?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As decisões sobre o desenho geral da auditoria e suas consequências frequentemente envolvem a alta administração da EFS?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O planejamento é flexível?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os procedimentos não são excessivamente padronizados?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	sinais de irregularidades que prejudicam o desempenho. Devem também determinar se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender eventuais recomendações de auditorias anteriores ou outros exames que sejam de relevância para os objetivos da auditoria. Por último, os auditores devem procurar manter contato com as partes interessadas, inclusive cientistas ou especialistas na área, a fim de construir conhecimento adequado em relação, por exemplo, a boas ou melhores práticas. O objetivo geral na fase de planejamento é decidir, por meio da construção de conhecimento e considerando uma variedade de estratégias, a melhor forma de conduzir a auditoria.	Os auditores verificaram se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender eventuais recomendações de auditorias anteriores ou outros exames que sejam de relevância para os objetivos da auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores mantiveram contato com as partes interessadas (cientistas e especialistas) a fim de construir conhecimentos adequados em relação a boas ou melhores práticas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/49	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Executando uma auditoria. Os auditores devem executar procedimentos de auditoria que forneçam evidência de auditoria suficiente e apropriada para respaldar o relatório de auditoria. As decisões do auditor sobre a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria irão impactar na evidência de auditoria a ser obtida. A escolha dos procedimentos dependerá da avaliação de risco ou análise de problema. Evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. A evidência pode tomar várias formas, tais como registros de transações em papel ou meio eletrônico, comunicações externas escritas ou em meio eletrônico, observações feitas pelo auditor e testemunho oral ou escrito de agentes da entidade auditada. Os métodos de obtenção de evidência de auditoria podem incluir inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e/ou outras técnicas de pesquisa. A evidência deve ser tanto suficiente (quantidade) para persuadir uma pessoa bem informada de que os achados são razoáveis, quanto apropriada (qualidade) - isto é, relevante, válida e confiável. A avaliação de evidência pelo auditor deve ser objetiva, justa e equilibrada. Os achados preliminares devem ser comunicados e discutidos com a entidade auditada para confirmar sua validade. O auditor deve respeitar todos os requisitos em matéria confidencialidade.	Os procedimentos de auditoria foram escolhidos em resposta aos riscos de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As evidências de auditoria são suficientes (quantidade) e apropriadas (qualidade) para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os achados preliminares foram comunicados e discutidos com a entidade auditada para confirmar sua validade?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os auditores respeitam todos os requisitos de confidencialidade?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
ISSAI 100/50	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Executando uma auditoria. Os auditores devem avaliar a evidência de auditoria e tirar conclusões. Após completar os procedimentos de auditoria, o auditor revisará a documentação de auditoria para determinar se objeto foi suficiente e adequadamente auditado. Antes de tirar conclusões, o auditor reconsidera a avaliação inicial de risco e a materialidade, à luz das evidências coletadas, inicialmente e determina se precisam ser realizados procedimentos adicionais de auditoria. O auditor deve avaliar as evidências de auditoria com vistas à identificar achados de auditoria. Na avaliação das evidências de auditoria e da relevância dos achados, o auditor deve levar em consideração tanto aspectos quantitativos como qualitativos. Com base nos achados, o auditor deve exercer seu julgamento profissional para chegar a uma conclusão acerca do objeto de auditoria ou da informação sobre o objeto.	A documentação de auditoria foi revisada para verificar se é suficiente e adequada para alcançar o objeto da auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		A avaliação inicial de risco e materialidade é considerada para as conclusões, após a coleta de evidências?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		A avaliação das evidências e da relevância dos achados leva em consideração aspectos quantitativos e qualitativos?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/38	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Execução. Evidências, achados e conclusões. Os auditores devem obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações. Todos os achados e conclusões de auditoria devem estar respaldados por evidência suficiente e apropriada. Esta deve ser colocada no contexto e todos os argumentos relevantes, prós e contras e diferentes perspectivas, devem ser levados em conta antes de se chegar às conclusões. A natureza da evidência de auditoria necessária para chegar a conclusões na auditoria operacional é determinada pelo objeto, pelo objetivo e pelas questões de auditoria. O auditor deve avaliar as evidências com vistas a obter os achados de auditoria. Com base nos achados, o auditor deve exercer julgamento profissional para chegar a uma conclusão. Achados e conclusões são resultados de análises em resposta aos objetivos de auditoria. Eles devem fornecer respostas para as questões de auditoria. Conclusões podem ser baseadas em evidências quantitativas obtidas com o uso de métodos científicos ou técnicas de amostragem. Formular conclusões pode	As evidências estão no contexto da auditoria e todos os argumentos relevantes, prós e contras e diferentes perspectivas, foram levados em conta antes de se chegar às conclusões?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Os achados e conclusões são resultantes de análises realizadas em resposta aos objetivos de auditoria, fornecendo respostas para as questões de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As evidências são persuasivas ("apontam para conclusões...") ou conclusivas ("certo/errado")?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	exigir um grau significativo de julgamento e interpretação para responder às questões de auditoria, devido ao fato de que evidências podem ser persuasivas (“apontam para conclusões...”) em vez de conclusivas (“certo/errado”). A necessidade de precisão deve ser sopesada em face ao que é razoável, econômico e relevante para atingir o propósito. O envolvimento da alta administração é recomendado. A auditoria operacional envolve uma série de processos analíticos que evoluem gradualmente por meio de interação mútua, permitindo que as questões e métodos empregados se desenvolvam e fiquem mais profundos e sofisticados. Isso pode envolver combinar e comparar dados de diferentes fontes, extrair conclusões preliminares e compilar achados a fim de construir hipóteses que possam ser testadas, caso necessário, com dados adicionais. Todo o processo é estreitamente ligado à elaboração do relatório de auditoria, que pode ser visto como uma parte essencial do processo analítico que culmina em respostas para as questões de auditoria. É importante que os auditores sejam orientados pelos objetivos, que trabalhem sistematicamente e com devido zelo e objetividade.	A alta administração foi envolvida na formulação das conclusões?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 100/51 (2/2)	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Relatando e monitorando. Os auditores devem elaborar um relatório baseado nas conclusões alcançadas. O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. O propósito também é facilitar o monitoramento de ações corretivas. Em algumas EFS, como tribunais de contas com função jurisdicional, isso pode incluir a emissão de relatórios juridicamente vinculantes ou decisões judiciais. Os relatórios devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações respaldadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Devem, ainda, assegurar que os achados sejam colocados em perspectiva e dentro do contexto. [...]	O relatório foi elaborado com uma linguagem acessível para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório de auditoria é de fácil compreensão, livre de imprecisões ou ambiguidades, completo, objetivo e justo, inclui somente informações respaldadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/39	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Relatório. Conteúdo do relatório. Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria	O relatório é abrangente?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	que sejam abrangentes, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados. Para ser abrangente, um relatório deve incluir toda a informação necessária para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. Para ser convincente, deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as recomendações da auditoria. Todos os argumentos relevantes devem ser abordados. Em uma auditoria operacional, os auditores relatam seus achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados. Os relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, por exemplo, avaliando se os recursos foram aplicados de uma boa maneira, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a resultar em melhorias. O relatório deve incluir informações sobre o objetivo, as questões de auditoria e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, quaisquer limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria. Deve responder claramente as questões de auditoria ou explicar porque não foi possível respondê-las. Alternativamente, os auditores devem considerar reformular as questões de auditoria para ajustá-las às evidências obtidas e, assim, chegar a uma posição onde as questões possam ser respondidas. Os achados de auditoria devem ser colocados em perspectiva e deve-se assegurar congruência entre o objetivo, as questões, os achados e as conclusões da auditoria. O relatório deve explicar porque e como os problemas mencionados nos achados prejudicam o desempenho, a fim de encorajar a entidade auditada ou o usuário do relatório a iniciar as ações corretivas. Deve, quando apropriado, incluir recomendações para melhorar o desempenho. O relatório deve ser tão claro e conciso quanto permita o objeto da auditoria e redigido em linguagem que não dê margem a ambiguidade. Como um todo, deve ser construtivo, contribuir para melhorar conhecimento e destacar quaisquer melhorias necessárias.	O relatório é convincente?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório é tempestivo?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório descreve os achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório avalia se os recursos foram bem aplicados, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças para melhor?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório inclui informações sobre o objetivo, as questões e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, as limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório explica porque não foi possível responder as questões de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As questões foram reformuladas conforme os achados?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
		Os achados foram colocados em perspectiva e asseguram congruência entre o objetivo, as questões, os achados e as conclusões da auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório explica por que e como os problemas mencionados prejudicam o desempenho, a fim de encorajar a entidade ou o usuário a iniciar as ações corretivas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório é claro e conciso?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório não é ambíguo?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório é construtivo?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/40	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Relatório. Recomendações. Se relevante e permitido pelo mandato da EFS, os auditores devem procurar fornecer recomendações construtivas que possam contribuir significativamente para enfrentar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria. As recomendações devem ser bem fundamentadas e agregar valor. Devem tratar as causas dos problemas e/ou deficiências. No entanto, devem ser redigidas de forma a evitar banalidades ou simplesmente contradizer as conclusões da auditoria, e não devem invadir as responsabilidades da administração. Deve ficar claro de quem e sobre o que se está falando em cada recomendação, quem é responsável por tomar qualquer iniciativa e o que as	As recomendações são construtivas, de modo a contribuir significativamente para enfrentar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As recomendações são fundamentadas e agregam valor?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	OBSERVAÇÃO
	recomendações significam - isto é, como contribuirão para melhorar o desempenho. As recomendações devem ser práticas e devem ser dirigidas às entidades que têm responsabilidade e competência para implementá-las. As recomendações devem ser claras e apresentadas de maneira lógica e fundamentada. Devem ter conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria. Juntamente com o texto completo do relatório, as recomendações devem convencer o leitor de que provavelmente contribuirão para uma melhora significativa na condução de ações e programas do governo, por exemplo, baixando custos, simplificando a administração, melhorando a qualidade e o volume dos serviços ou aprimorando a eficácia, o impacto ou os benefícios para a sociedade.	As recomendações tratam as causas dos problemas e/ou deficiências?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O responsável foi identificado?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As recomendações são práticas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As recomendações são claras?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As recomendações têm conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		As recomendações são convincentes?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
ISSAI 300/41	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Relatório. Distribuição do relatório. Os auditores devem procurar tornar seus relatórios amplamente acessíveis, de acordo com o mandato da EFS. Os auditores devem ter em mente que a ampla distribuição dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Relatórios devem, portanto, ser distribuídos para as entidades auditadas, o executivo e/ou legislativo e, quando pertinente, tornados acessíveis ao público em geral diretamente e por meio da mídia e de outras partes interessadas.	Os relatórios são amplamente acessíveis ao público em geral?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O relatório foi distribuído para as entidades auditadas, o executivo e/ou legislativo?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

Legenda: Atende (A), Não atedente (NA) e Não se aplica (NSA).

APÊNDICE C - LISTA DE VERIFICAÇÃO PARA MONITORAMENTO DE AUDITORIA OPERACIONAL

Quadro 1: Aspectos de avaliação do monitoramento da auditoria operacional constantes da ISSAI 100 e da ISSAI 300 da INTOSAI

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	
ISSAI 300/42	Princípios relacionados ao processo de auditoria. Monitoramento. Os auditores devem monitorar achados e recomendações de auditorias anteriores sempre que apropriado. O monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno ao legislativo, se possível, juntamente com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes. O monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional. É uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos de auditoria. O monitoramento também encoraja as entidades auditadas e outros usuários dos relatórios a levar isso a sério e fornece aos auditores lições úteis e indicadores de desempenho. O monitoramento não se restringe à implantação das recomendações; concentra-se também em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável de tempo. Ao fazer o monitoramento de um relatório de auditoria, o auditor deve se concentrar nos achados e nas recomendações que ainda sejam relevantes por ocasião do monitoramento e fazer uma abordagem neutra e independente. Os resultados do monitoramento podem ser relatados individualmente ou como um relatório consolidado, o que, por sua vez, pode incluir uma análise de auditorias diferentes, possivelmente destacando tendências e temas comuns em várias áreas relatadas. O monitoramento pode contribuir para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática.	O monitoramento foi relatado?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O monitoramento foi encaminhado ao legislativo?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Consta do monitoramento as conclusões de todas as ações corretivas relevantes?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		Consta do monitoramento os impactos de todas as ações corretivas relevantes?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O monitoramento refere-se à análise das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O monitoramento foi uma atividade independente?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O monitoramento verificou se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O monitoramento verificou se a entidade auditada remediou a situação implícitas após um período razoável de tempo?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

NORMA	DESCRIÇÃO NORMA	REQUISITO AVALIADO	ATENDE?	
		A abordagem foi neutra e independente?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	
		O monitoramento contribuiu para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática?	☐ A ☐ NA ☐ NSA	

Legenda: Atende (A), Não atedente (NA) e Não se aplica (NSA).