

# Análise exploratória sobre os tipos de auditoria desenvolvidos no Tribunal de Contas da União

**Simone Servato Ferreira**

---

Orientador: Eduardo Fávero

Coletânea de Pós-Graduação, v.2 n.21

**Auditoria do Setor Público**



REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

---

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

### **MINISTROS**

José Mucio Monteiro (Presidente)

Ana Arraes (Vice-presidente)

Walton Alencar Rodrigues

Benjamin Zymler

Augusto Nardes

Aroldo Cedraz de Oliveira

Raimundo Carreiro

Bruno Dantas

Vital do Rêgo

### **MINISTROS-SUBSTITUTOS**

Augusto Sherman Cavalcanti

Marcos Bemquerer Costa

André Luís de Carvalho

Weder de Oliveira

### **MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCU**

Cristina Machado da Costa e Silva (Procuradora-Geral)

Lucas Rocha Furtado (Subprocurador-geral)

Paulo Soares Bugarin (Subprocurador-geral)

Marinus Eduardo de Vries Marsico (Procurador)

Júlio Marcelo de Oliveira (Procurador)

Sérgio Ricardo Costa Caribé (Procurador)

Rodrigo Medeiros de Lima (Procurador)



**Instituto Serzedello Corrêa**  
Escola Superior do Tribunal de Contas da União

**DIRETOR GERAL**

Fábio Henrique Granja e Barros

**DIRETORA DE RELAÇÕES INSTITUCIONAIS,  
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Flávia Lacerda Franco Melo Oliveira

**CHEFE DO DEPARTAMENTO DE  
PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA**

Clémens Soares dos Santos

**CONSELHO ACADÊMICO**

Maria Camila de Ávila Dourado  
Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra  
Marcelo da Silva Sousa  
Rafael Silveira e Silva  
Pedro Paulo de Moraes

**COORDENADOR ACADÊMICO**

Tiago Alves de Gouveia Lins Dutra

**COORDENADOR EXECUTIVO**

Georges Marcel de Azeredo Silva

**PROJETO GRÁFICO E CAPA**

Núcleo de Comunicação - NCOM/ISC

# **Análise exploratória sobre os tipos de auditoria desenvolvidos no Tribunal de Contas da União**

Simone Servato Ferreira

**Orientador(a):**

Eduardo Fávero.

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista pelo curso de Especialização em Auditoria do Setor Público do Instituto Serzedello Corrêa – Escola Superior do Tribunal de Contas da União.

## Resumo

---

A auditoria no setor público é um processo de avaliação indispensável para a administração pública, pois fornece informações acerca da gestão regular e do desempenho de políticas, programas e atividades governamentais. Podem ser classificadas em três tipos principais: auditoria de demonstrações financeiras, de conformidade e operacionais. Além disso, existe a auditoria integrada, que pode surgir de sobreposições entre os diferentes tipos de auditoria. As fiscalizações realizadas pelos órgãos de controle necessitam atingir alto padrão de qualidade, de modo a inspirar segurança, credibilidade e profissionalismo. O profissional deve utilizar instrumentos de trabalho adequados, por meio da busca de entendimentos comuns em normas, manuais e outras publicações oficiais. Assim, esta pesquisa envolveu a identificação dos requisitos adequados ao desenvolvimento de auditorias de qualidade no setor público, considerando alguns dos tipos de fiscalizações aplicáveis no Tribunal de Contas da União (TCU), de modo a melhorar a compreensão e esclarecer incertezas e dificuldades sobre os elementos necessários a cada tipo de auditoria. Desse modo, foi desenvolvida pesquisa em publicações oficiais, com o objetivo identificar e tabular os requisitos exigidos para a consecução de auditorias operacionais, de conformidade e integradas. Não foram encontrados requisitos específicos para as últimas. Além disso, foram realizados estudos de casos em fiscalizações do TCU, para exemplificar a aplicação dos requisitos e, desse modo, acrescentar melhor compreensão sobre a dinâmica dos processos de trabalho. Os princípios metodológicos disponibilizados nas normas são, em grande parte, comuns às auditorias operacionais e auditorias de conformidade. A distinção dos elementos está relacionada, principalmente, ao grau de detalhamento e à rigidez dos requisitos especificados para cada tipo auditoria. Os casos estudados indicaram a existência de lacunas quanto a utilização das ferramentas de trabalho na execução de auditorias integradas, tendo em vista a inexistência de padrões e orientações específicos. Se o TCU possui pretensão de enriquecer o desenvolvimento desse tipo de trabalho, é recomendável o desenvolvimento de normas que contemplem os procedimentos técnico-operacionais específicos para as auditorias integradas. Também foram encontradas lacunas de compreensão quanto a execução de alguns requisitos para auditorias de conformidade, demonstrando oportunidade de melhorias nas orientações e manuais de auditoria existentes no TCU.

**Palavras-chave:** auditoria no setor público, auditoria operacional, auditoria de conformidade, auditoria integrada, requisitos de auditoria.

## Abstract

---

Auditing in the public sector is an indispensable evaluation process for public administration as it provides information about the regular management and performance of government policies, programs and activities. They can be classified into three main types: financial audit, compliance audit and performance audit. In addition, there is an integrated audit, which may arise from overlaps between different audit types. The inspections carried out by the control bodies need to reach a high standard of quality, in order to inspire safety, credibility and professionalism. The professional should use appropriate working tools, through the search for common understandings in norms, manuals and other official publications. Thus, this research involved identifying the appropriate requirements for the development of quality audits in the public sector, considering some of the types of audits applicable in the Federal Court of Accounts (TCU), in order to improve understanding and clarify uncertainties and difficulties about necessary elements for each type of audit. In this way, research was developed in official publications, with the objective of identifying and tabulating the requirements required for the achievement of performance, compliance and integrated audits. No specific requirements were found for the latter. In addition, case studies have been carried out in TCU inspections to exemplify the application of the requirements and thus to add a better understanding of the dynamics of work processes. The methodological principles made available in the standards are to a large extent common to performance audits and compliance audits. The distinction of the elements is mainly related to the degree of detail and rigidity of the requirements specified for each type of audit. The cases studied indicated the existence of gaps in the use of work tools in the execution of integrated audits, due to the lack of specific standards and guidelines. If the TCU intends to enrich the development of this type of work, it is advisable to develop standards that contemplate specific technical-operational procedures for integrated audits. There were also gaps in understanding regarding the execution of some requirements for compliance audits, demonstrating the opportunity for improvements in the guidelines and audit manuals in the TCU.

**Keywords:** public sector auditing, performance audit, compliance audit, integrated audit, audit requirements.

## Lista de Siglas

---

**CCAF – Canadian Comprehensive Auditing Foundation**

**FOC – Fiscalização de Orientação Centralizada**

**iCAT - Compliance Assessment Tool**

**Intosai - Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores**

**ISSAI – Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores**

**QACI - Avaliação Preliminar de Controles Internos**

**RC - Risco de Controle**

**RD - Risco de Detecção**

**RI - Risco Inerente**

**Seaud - Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria**

**SecexAdmin - Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado**

**Secex-AM - Secretaria de Controle Externo no Estado do Amazonas**

**Secex-MT - Secretaria de Controle Externo no Estado de Mato Grosso**

**Secex-RR - Secretaria de Controle Externo no Estado de Roraima**

**SeinfraPortoFerrovia - Secretaria de Fiscalização de Infraestrutura Portuária e Ferroviária**

**Semag - Secretaria de Macroavaliação Governamental**

**TCE - Tribunal de Contas Europeu**

**TCU - Tribunal de Contas da União**

## Sumário

---

<b>1. Introdução .....</b>	<b>10</b>
1.1 Tema .....	10
1.2 Problema de Pesquisa.....	10
1.3 Objetivos .....	10
1.3.1 Objetivo Geral .....	11
1.3.2 Objetivos Específicos .....	11
1.4 Hipótese.....	11
1.5 Justificativa.....	12
<b>2. Referencial Teórico.....</b>	<b>12</b>
2.1 Auditoria no Setor Público.....	12
2.2 Tipos de Auditoria.....	14
2.2.1 Auditoria Operacional <i>versus</i> Auditoria de Conformidade .....	17
<b>3. Metodologia .....</b>	<b>20</b>
3.1 Tipo de Pesquisa .....	20
3.2 Instrumentos de Pesquisa .....	20
3.3 Procedimento de Coleta de Dados .....	20
<b>4. Análise dos Dados/Resultados .....</b>	<b>22</b>
4.1 Requisitos Exigidos pelas Normas de Auditoria.....	22
4.1.1 Objetivos de Auditoria .....	22
4.1.2 Objeto de Auditoria .....	23
4.1.3 Tipos de Trabalho .....	24
4.1.4 Abordagens de Auditoria.....	24
4.1.5 Nível de Asseguração .....	24
4.1.6 Materialidade .....	25
4.1.7 Riscos de Auditoria.....	26
4.1.8 Risco de Fraude .....	27
4.1.9 Entendimento de controles internos.....	27
4.1.10 Critérios.....	28
4.1.11 Amostragem .....	30
4.1.12 Conclusões de Auditoria.....	30
4.1.13 Encaminhamentos .....	31
4.2 Tabulação dos Requisitos.....	32
4.3 Análise dos Casos Estudados .....	35
4.3.1 Auditorias Operacionais.....	35
4.3.2 Auditorias de Conformidade .....	37
4.3.3 Auditorias Integradas.....	39

<b>5. Conclusão .....</b>	<b>42</b>
<b>Referências bibliográficas.....</b>	<b>46</b>

# 1. Introdução

## 1.1 Tema

A auditoria no setor público vem adquirindo contornos mais amplos que os procedimentos padronizados para a verificação do cumprimento de regulamentos e normas, característicos das auditorias financeira e de conformidade. Com o surgimento da auditoria operacional, que possui características mais abrangentes, foram despertados debates metodológicos acerca da consecução prática dos trabalhos de auditoria, que por vezes, podem ter aspectos de desempenho e aspectos de legalidade.

Um dos pontos em questão trata das ferramentas de que se deve valer o auditor quando atuar em cada um dos diferentes tipos de auditoria. Isto em razão de ser consensual o fato de que as fiscalizações realizadas pelos órgãos de controle necessitam atingir alto padrão de qualidade, de modo a inspirar segurança, credibilidade e profissionalismo. Para essa condição, o profissional deve utilizar instrumentos de trabalho adequados, por meio da busca de entendimentos comuns em normas, manuais e outras publicações oficiais.

Assim, o tema desta pesquisa envolve a identificação dos requisitos adequados ao desenvolvimento de auditorias de qualidade no setor público, considerando os diferentes tipos de auditoria aplicáveis no Tribunal de Contas da União (TCU).

## 1.2 Problema de Pesquisa

Os profissionais dos órgãos de controle podem se deparar com questionamentos acerca da utilização dos métodos de trabalho na consecução de auditorias, tendo em vista as diferentes abordagens existentes atualmente. Frente a uma auditoria que contenha aspectos operacionais e aspectos de conformidade, o auditor pode encontrar dificuldades em saber quais passos seguir no desenvolvimento da fiscalização, surgindo, assim, a necessidade de melhorar a compreensão do tema e esclarecer incertezas existentes, de modo a manter a qualidade exigida na realização desses trabalhos.

Desse modo, o trabalho irá responder quais são os requisitos necessários ao desenvolvimento de auditorias no setor público quando a fiscalização envolve exame sobre a conformidade, exame sobre desempenho, ou ambos os aspectos simultaneamente.

## 1.3 Objetivos

### 1.3.1 Objetivo Geral

Proporcionar aos profissionais que atuam na área melhor compreensão sobre os requisitos adequados ao desenvolvimento de auditorias de qualidade no setor público, de modo a esclarecer incertezas e dificuldades quanto à utilização das ferramentas próprias para a realização de cada tipo de auditoria, com base em entendimentos comuns fundamentados em normas, manuais e aplicações práticas, dando suporte ao alcance da credibilidade e profissionalismo exigidos.

### 1.3.2 Objetivos Específicos

- a.** Identificar mediante revisão das normatizações teóricas, quais são as diretrizes e requisitos exigidos para o desenvolvimento de auditorias operacional, de conformidade e integradas, identificando diferenças e intersecções existentes em cada tipo;
- b.** Identificar a utilização das diretrizes e requisitos exigidos para cada tipo de auditoria em casos práticos de auditorias operacionais, de conformidade e integradas realizadas pelas unidades técnicas do TCU;
- c.** Fortalecer a compreensão a respeito das diretrizes e requisitos exigidos para cada tipo de auditoria, reduzindo incertezas e desconhecimentos e proporcionando maior qualidade ao desenvolvimento dos trabalhos.

## 1.4 Hipótese

Esta pesquisa possui caráter essencialmente exploratório, estudo realizado quando há poucas informações disponíveis sobre o tema ao qual se relaciona o seu objeto. A exploração do fenômeno tem como objetivos desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias. A escassez de conhecimentos do assunto tornar difícil a formulação de hipóteses, como requerem as pesquisas descritivas e explicativas (DOXSEY, 2002).

Desse modo, não será adotada hipótese específica para a pesquisa, no sentido de testá-la e chegar a uma conclusão a seu respeito. Por seu caráter exploratório, serão apenas adotados procedimentos com vistas a esclarecer conceitos e ideias a respeito dos requisitos adequados ao desenvolvimento de auditorias de qualidade no setor público.

As questões de pesquisa envolvidas dizem respeito à indagação de quais são os requisitos necessários e elucidação das principais diferenças e intersecções existentes no desenvolvimento de cada tipo de auditoria, tanto no âmbito teórico quanto na aplicação prática de fiscalizações. A pesquisa resultará no preenchimento de lacunas

que costumam aparecer na aplicação dos métodos de trabalho das fiscalizações desenvolvidas pelos auditores dos órgãos de controle, fornecendo informações que ampliarão a familiaridade do profissional com o assunto e darão suporte ao desenvolvimento de auditorias com qualidade.

## 1.5 Justificativa

A auditoria no setor público carece da realização de estudos acadêmicos que abordem a sua aplicabilidade na rotina dos profissionais que a executam. É escassa a literatura que compara os métodos de consecução dos diferentes tipos de auditoria, especialmente quando envolve o conceito de auditorias integradas. Pesquisas qualitativas na área podem contribuir para proporcionar melhor compreensão e esclarecer dificuldades quanto à utilização das ferramentas adequadas na realização de cada tipo de auditoria, condição essencial para o desenvolvimento de trabalhos de qualidade.

Assim, os capítulos subsequentes abordarão:

- a.** Referencial teórico, com conceitos de auditoria no setor público, conceitos relacionado aos tipos de auditoria e discussões acadêmicas sobre diferenças entre auditorias de conformidade e auditorias operacionais;
- b.** Metodologia, com a identificação do tipo de pesquisa, instrumentos de pesquisa e procedimentos de coleta de dados;
- c.** Análise de dados e resultados, com exposição da descrição e tabulação dos requisitos identificados nas normas e manuais da Intosai e TCU e das análises realizadas nos trabalhos de auditoria do TCU; e
- d.** Conclusão, com apresentação do desfecho e considerações finais da pesquisa.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Auditoria no Setor Público

A auditoria no setor público é um processo de avaliação sistemático, objetivo e independente, em que são identificadas evidências para avaliar se a situação real de um objeto de responsabilidade da administração pública está de acordo com os critérios a ele aplicáveis, e, assim, concluir sobre a adequada utilização dos bens e recursos

públicos. Esse tipo de fiscalização é indispensável para a administração pública, pois fornece aos usuários interessados informações acerca da gestão regular e do desempenho de políticas, programas e atividades governamentais (ISSAI 100, p.3).

No setor público, o ambiente da auditoria envolve a responsabilidade de governos, órgãos e entidades da administração pública, que devem prestar contas da gestão e desempenho do uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários (ISSAI 100, p.3). O princípio é que os negócios públicos devem ser conduzidos de maneira que se faça o melhor uso possível dos recursos públicos. Funcionários responsáveis devem garantir que os negócios públicos sejam geridos de maneira prudente e que suas decisões resultem em serviços públicos econômicos, eficientes (CCAF, 1996).

A princípio, as cortes de contas exerciam um controle de natureza formal sobre a administração pública, voltado para a verificação da regularidade da execução dos gastos, da legalidade dos atos administrativos e da fidedignidade dos demonstrativos financeiros. Com o decorrer dos anos, esse quadro começou a se alterar, surgindo discussões acerca da capacidade governativa e o conceito de governança na administração dos recursos, com exigências de aumento da efetividade e eficiência do setor e maior responsabilização frente aos usuários do serviço público. Essas mudanças na gestão pública repercutiram na forma de atuação dos órgãos de controle, que passaram a incorporar instrumentos de avaliação de desempenho organizacional (ALBUQUERQUE, 2006).

Atualmente, a auditoria no setor público pode abranger diversos tipos de trabalhos sobre qualquer área de relevância pública. A abrangência e forma de realização pode variar de acordo com a complexidade e amplitude do tema abordado (ISSAI 100, p.3).

As auditorias no setor público incentivam a accountability e a transparência, atributos responsáveis por expressar maior confiança no uso apropriado de bens e recursos públicos pela administração pública, melhorias contínuas no desempenho dos órgãos e responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos, e mudanças ao proporcionar análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aperfeiçoamentos. Assim, essa espécie de fiscalização fortalece a perspectiva de que os responsáveis desempenharão suas atribuições de modo eficaz, efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis (ISSAI 100, p.4).

Diante dessa expectativa e para gerar confiança das partes interessadas (cidadãos, órgãos legislativos, executivos, auditados e outros), os órgãos de controle devem agir como organizações modelo, para inspirar segurança e credibilidade, e devem fornecer aos usuários informações independentes e objetivas, e conclusões baseadas em evidências suficientes e apropriadas.

Segundo o CCAF (1996), a auditoria é uma profissão e deve ser conduzida por profissionais. O trabalho do auditor envolve adicionar credibilidade aos relatórios apresentados pela organização, usando padrões de auditoria geralmente aceitos para examiná-los e, assim, fornecer ao usuário a garantia de que eles foram apresentados de forma justa. Uma auditoria deve ser conduzida de acordo com padrões rigorosos e estabelecidos, pois o usuário da informação espera que o relatório de auditoria resultante seja confiável.

Assim, é relevante para o profissional auditor, a constante busca por entendimentos comuns da natureza das fiscalizações, por meio de normas, manuais e publicações oficiais que definem diretrizes e princípios profissionais aplicáveis às auditorias no setor público, para dar a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo exigido na realização de seus trabalhos.

Segundo a Intosai, as normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público (ISSAI 100, p. 1).

De acordo com BITTENCOURT (2008), a qualidade do instrumental de trabalho e o critério na sua utilização é uma questão crítica para o sucesso da auditoria. Governos e empresas necessitam de informações precisas e relevantes sobre a eficiência e a eficácia de sua atuação, e tais características dependerão rigorosamente da qualidade dos procedimentos empregados pelo auditor, em razão da multiplicidade de ferramentas que se apresentam.

## 2.2 Tipos de Auditoria

As auditorias do setor público podem ser classificadas em três tipos principais: auditoria de demonstrações financeiras, auditoria de conformidade e auditorias operacionais. De acordo com a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), entidade que promove o intercâmbio de experiências e informações sobre a auditoria governamental, os objetivos de cada tipo de auditoria irão determinar as normas que lhe são aplicáveis. Além disso, existe também o conceito de auditoria combinada, que pode surgir de sobreposições entre os diferentes tipos de auditoria (ISSAI 100, p.5;9).

Neste trabalho, serão abordadas discussões a respeito da auditoria de conformidade, auditoria operacional e auditoria combinada.

O termo auditoria de conformidade possui sinônimos e palavras análogas na literatura, de acordo com a organização ou o autor que a emprega, tais como auditoria de regularidade, convencional ou tradicional. Da mesma forma, a auditoria operacional

também recebe nome de auditoria de desempenho, de gestão ou de resultados. E, por fim, a auditoria combinada pode ser encontrada como auditoria integrada ou global.

De acordo com a Intosai, auditoria de conformidade é a avaliação independente para determinar se um objeto está em conformidade com as normas a ele aplicáveis, identificadas como critérios. São aplicadas para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os seus aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Fornece aos usuários informações sobre se as entidades públicas auditadas seguem decisões parlamentares, leis, atos legislativos, políticas, códigos estabelecidos e termos acordados. (ISSAI 400, P.7; ISSAI 4000, p.9)

A auditoria de regularidade possui raízes nas auditorias contábeis do setor privado, aplica normas relativamente fixas, possui critérios formalizados e está sujeita a expectativas e requisitos específicos (MATOS, 2009). Compreende a certificação das contas de uma entidade, realização de revisões dos sistemas e das operações financeiras e a avaliação do grau de cumprimento das disposições legais aplicáveis. É uma forma tradicional de exercer a fiscalização pública, está orientada a realizar uma avaliação da correção e probidade das decisões administrativas na entidade auditada (GRATERON, 1999).

A auditoria operacional, por sua vez, é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento. Visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento. Oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao proporcionar novas percepções analíticas (análises mais amplas ou profundas ou novas perspectivas), tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas, proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria e fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria. (ISSAI 3000, p.8)

Na mesma linha, GRATERON (1999) define auditoria de Gestão como a avaliação da economia e eficiência com que a entidade auditada utiliza os variados recursos para realizar seus objetivos ou metas.

MATOS (2009) traz o conceito de auditoria operacional como aquela que possui raízes em análises independentes e de amplo escopo acerca da economia, da eficiência e da eficácia dos programas e organismos da Administração. Suas análises não são em caráter periódico e possuem flexibilidade quanto aos objetos, métodos e critérios de fiscalização.

O TCU define auditoria operacional como o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública (TCU, 2010).

Existe também o conceito de auditoria combinada, que pode surgir de sobreposições entre os diferentes tipos de auditoria, podendo ser composta por aspectos de auditoria financeira, aspectos de auditoria de conformidade e/ou aspectos de auditoria operacional (ISSAI 100, p.5). Ao lidar com sobreposições, os seguintes pontos devem ser considerados (ISSAI 300, p.8):

- a.** Elementos da auditoria operacional podem ser parte de uma auditoria mais abrangente que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira.
- b.** 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.
- c.** Nesses casos, 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 auditoria operacional tem seu foco em atividades e resultados, em vez de focar relatórios ou contas, e que seu principal objetivo é promover economicidade, eficiência e efetividade, em vez de produzir um relatório sobre conformidade.

Segundo a Intosai, quando pontos de conformidade é parte de uma auditoria operacional, a conformidade é vista como um dos aspectos de economicidade, eficiência e efetividade. A não conformidade pode ser a causa de, ou uma explicação para, ou ainda uma consequência do estado das atividades que constituem o objeto da auditoria operacional. Nesse tipo de auditoria combinada, os auditores devem usar seu julgamento profissional para decidir se o foco principal da auditoria é o desempenho ou a conformidade, e se devem aplicar as ISSAI sobre auditoria operacional, de conformidade, ou ambas (ISSAI 400, p.11).

Em similaridade à definição da auditoria integrada, a CCAF (1994) traz o termo auditoria abrangente em seu conceito amplo, como uma auditoria que levaria em conta, em seus exames, não apenas as questões tradicionais de registros financeiros, salvaguarda de valores e o cumprimento das autoridades, mas também questões de desempenho não financeiro. Abrange três aspectos relacionados, mas individualmente distinguíveis, da responsabilidade do setor público: de relatório financeiro, de conformidade com as autoridades e de gestão econômica, eficiente e eficaz dos recursos públicos.

Além disso, o Manual de Auditoria de Resultados do Tribunal de Contas Europeu define auditoria global como a auditoria que associa aspectos da auditoria financeira, de conformidade e auditoria de resultados (TCE, 2017).

No entanto, segundo o órgão de fiscalização europeu, a auditoria global deve ser considerada com grande prudência, sendo indicada apenas em casos em que seja claramente possível obter provas de auditoria suficientes, pertinentes e fiáveis e fornecer indicações claras, úteis e oportunas na fase de elaboração de relatórios que satisfaçam os objetivos tanto da auditoria de resultados como da auditoria financeira e/ou de conformidade. Os vários elementos devem ser claramente distintos no plano global e no programa de auditoria, de modo a que a equipa compreenda claramente e tome devidamente em conta os diferentes objetivos da tarefa de auditoria (TCE, 2017).

### 2.2.1 Auditoria Operacional versus Auditoria de Conformidade

Diante dos pontos iniciais levantados, é possível perceber algumas diferenças conceituais entre os tipos de auditoria. Existem, ainda, algumas discussões acadêmicas acerca das linhas demarcatórias entre a auditoria de conformidade e a auditoria operacional.

BARZELAY (2002) defende que a auditoria de desempenho consiste em auditoria somente na denominação, mas não no conceito. De acordo com o autor, enquanto que a auditoria tradicional se fundamenta em verificações, a auditoria de desempenho normalmente exige a formulação de instrumental de julgamento, e seria, portanto, uma forma de avaliação. A auditoria de desempenho estaria como uma atividade intermediária entre a auditoria tradicional e a avaliação de programas.

Segundo o autor, a auditoria examina as informações apresentadas pelos órgãos públicos e relata desvios entre os critérios/normas aplicáveis e as transações efetivamente realizadas. Já a auditoria de desempenho avalia aspectos relacionados aos programas e organizações. Diferente das auditorias tradicionais, podem haver julgamento quanto à otimização dos meios empregados nos processos produtivos e seu alinhamento com metas estabelecidas (BARZELAY, 2002).

Em contraponto ao entendimento, POLLITT e outros (1999) afirmam que o núcleo tradicional do trabalho de auditoria também pode ser visto como uma atividade de julgamento, pois a atividade de dar uma declaração verdadeira e justa ou uma declaração de que um grupo de prestações de contas está de acordo com as suas exigências, requer o exercício de julgamento (p.43).

Na tentativa de delimitar aspectos conceituais, esses autores fazem uma comparação entre auditoria operacional e auditoria financeira, esta, porém, em um aspecto mais amplo de auditoria de regularidade. Segundo os autores, embora as definições de auditoria operacional e auditoria de conformidade difiram, a linha divisória entre esses dois tipos não é sempre clara. Com base na pesquisa realizada, observaram que é difícil estabelecer uma linha divisória que seja consistente em todas as entidades de fiscalização superior, com suas diferenças e práticas (POLLITT e outros, 1999, p. 45)

Do confronto entre as características da auditoria operacional e os atributos da auditoria de regularidade, ALBUQUERQUE (2006) sintetiza que, enquanto a primeira possui o planejamento criativo, flexível, contínuo, dinâmico, iterativo, geralmente longo, bem como variados e numerosos atores envolvidos (especialistas, sociedade civil, universidades, institutos de pesquisa), a auditoria de regularidade possui planejamento rígido, procedimentos pré-estabelecidos, programas padronizados, processo homogêneo, linear, pouco iterativo, e poucos atores envolvidos (auditores e auditados). Além disso, na auditoria operacional, o auditor possui papel de pesquisador/cientista e consultor de gestão, possui perfil de formação abrangente, visão sistêmica, capacidade analítica, habilidades interpessoais, treinamento em administração, políticas públicas, ciências sociais, métodos de investigação científica. Na auditoria de regularidade, o profissional possui papel de juiz/magistrado e contador público, bem como perfil de conhecimentos de contabilidade, finanças e direito.

Quanto aos processos de trabalho, o autor relata que, diferentemente das auditorias tradicionais, nas quais os procedimentos e rotinas são perfeitamente definidos e os auditores executam, muitas vezes, programas-padrão, nas auditorias operacionais o planejamento é dinâmico, flexível e contínuo, estendendo-se por todo o curso dos trabalhos (ALBUQUERQUE, 2006).

Na mesma linha, POLLITT e outros (1999) defendem que um dos elementos que diferenciam as auditorias operacionais dos modelos tradicionais é o baixo nível de padronização. As auditorias operacionais variam em seu escopo, tamanho e foco; cada trabalho tende a ser um projeto específico elaborado casuisticamente. Já as auditorias de regularidade são conduzidas de maneira padronizada, com procedimentos bem estabelecidos (p.46).

Na visão de BARZELAY, (2002), a modalidade de revisão governamental predominante difere entre os tipos de auditoria. A auditoria tradicional envolve a coleta de informações sobre transações ou processos para determinar se eles estão em conformidade com as normas aplicáveis. A auditoria de desempenho algumas vezes envolve auditoria ou pesquisa, mas normalmente pode ser caracterizada como um processo de inspeção, que consiste no questionamento de qualquer tipo de procedimento, e pode envolver tanto a verificação da observância dos critérios aplicáveis como também o exercício direto de julgamento instrumental.

Quanto aos critérios utilizados, a auditoria operacional busca orientações em comparações, experiências, indicadores, conhecimento científico e bibliografias, seu escopo é abrangente, alcançando todas as operações do ente auditado e suas evidências são persuasivas e convincentes. Em contrapartida, a auditoria de regularidade busca critérios em leis, normas e regulamentos, seu escopo é restrito a demonstrações financeiras e normas legais, e suas evidências devem ser conclusivas e exatas (ALBUQUERQUE, 2006).

Outro traço distintivo está nos relatórios. Na auditoria operacional podem existir variações consideráveis em extensão, forma e natureza, e possuem abordagem construtiva (com avaliações e recomendações), enquanto que nas de regularidade são elaborados a partir de um perfil previamente estabelecido e pouco mutável, possuem formato padronizado e abordagem neutra (achados de auditoria). O produto das auditorias operacionais é consubstanciado através de relatórios construtivos, contendo informações úteis para o processo gerencial e decisório, em lugar dos achados próprios das auditorias tradicionais, que reportam apenas desconformidades (ALBUQUERQUE, 2006).

De acordo com BARZELAY (2002), a auditoria tradicional impulsiona a accountability de regularidade, de modo que as unidades e os indivíduos auditados sigam determinados critérios ou normas aplicáveis para realizar transações e desempenhar tarefas, impedindo ou retificando procedimentos que representem desvios das normas legais. Por outro lado, a auditoria de desempenho se expressa como accountability de desempenho, traz a ideia de que as organizações devem ser responsabilizadas mais pelos resultados de sua atuação do que pela sua forma de funcionamento.

Por fim, na percepção de DE ALMEIDA (2012), a auditoria operacional não se destina a substituir as ferramentas mais tradicionais de prestação de contas e de fiscalização, e sim complementá-las, tendo sido desenvolvida como um complemento à auditoria tradicional. As auditorias operacionais envolvem a determinação da economia, eficiência e efetividade das organizações, programas, atividades e funções, adicionalmente à conformidade com leis e regulamentos. Segundo o autor, a importância da auditoria operacional se afirmou ao demonstrar que é possível fazer o governo trabalhar melhor, mantendo as auditorias tradicionais com o papel fundamental de identificar riscos, monitorar resultados e identificar oportunidades de aperfeiçoamento. A mudança de foco das auditorias para o tema do desempenho não significou o abandono da conformidade: a busca do melhor desempenho permanece vinculada aos termos da lei.

Não foi encontrada na literatura acadêmica trabalhos referentes a comparações entre os tipos de auditoria que envolvessem a auditoria integrada. Também não foram encontradas publicações oficiais nacionais ou internacionais que tragam padrões para consecução de auditorias integradas.

Apesar da CCAF, por meio das publicações *Comprehensive Auditing - An Introduction e Accountability, performance reporting, comprehensive audit: an integrated perspective*, trazer o conceito amplo de auditoria abrangente, o qual possui similaridade à auditoria integrada, a fundação expressa que a utilização do termo auditoria abrangente nos referidos documentos se refere a trabalhos que não se estendem aos elementos financeiros e de conformidade do seu conceito amplo. Conforme o teor das publicações, o conceito de auditoria abrangente (em sentido mais estrito) emprega apenas os elementos de auditorias de desempenho, avaliando a performance das organizações quanto a economia, eficiência e eficácia.

## 3. Metodologia

### 3.1 Tipo de Pesquisa

A natureza desta pesquisa é predominantemente qualitativa, isto é, se preocupa com aspectos da realidade não quantificados, centrando-se no aprofundamento da compreensão de processos de trabalho. Quanto aos seus objetivos, este trabalho envolve, principalmente, aspectos de pesquisa exploratória, a qual busca uma abordagem do fenômeno pelo levantamento de informações que podem levar o pesquisador a conhecer mais a seu respeito, proporcionar maior familiaridade com o problema e, assim, preencher lacunas existentes. De maneira complementar, envolve alguns aspectos de pesquisa descritiva, a qual objetiva descrever fatos e fenômenos de determinada realidade. Os instrumentos de pesquisa utilizados foram a pesquisa bibliográfica, feita a partir do levantamento de referências teóricas publicadas por meios escritos e eletrônicos, e estudos de caso, com seleção de amostra para produzir informações ilustrativas, aprofundadas e novas sobre o tema (GERHARDT 2009, p. 31-32; 35; 37 ;67).

### 3.2 Instrumentos de Pesquisa

Fase 1 – Pesquisa teórica: Foi desenvolvida mediante pesquisa bibliográfica em publicações oficiais da Intosai e do TCU, com o objetivo realizar análise comparativa entre os requisitos exigidos para o desenvolvimento de uma auditoria operacional, os exigidos para o desenvolvimento de uma auditoria de conformidade, e os exigidos para uma auditoria integrada. Teve por finalidade identificar e tabular informações com vistas a permitir conclusões acerca dos padrões que devem ser utilizados em cada tipo de trabalho.

Fase 2 – Estudos de Caso: Foram realizados mediante exames em fiscalizações desenvolvidas no âmbito do TCU, para centrar na compreensão e explicação da efetiva dinâmica de realização dos processos de trabalho. Para isso,

foram coletadas informações a respeito da utilização dos requisitos teóricos, bem como identificadas diferenças e intersecções existentes no desenvolvimento de cada tipo de auditoria.

### 3.3 Procedimento de Coleta de Dados

Para a efetivação da pesquisa bibliográfica e descrição dos elementos teóricos contidos nos tipos de auditoria examinados, foram selecionadas:

- a.** Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) desenvolvidas pela Intosai, em suas publicações de nível 3 e 4 que tratam dos princípios fundamentais e diretrizes operacionais da realização das auditorias operacionais e das auditorias de conformidade: ISSAI 100, ISSAI 300, ISSAI 400, ISSAI 3000, ISSAI 3100, ISSAI 4000 e ISSAI 4100.
- b.** Normas de fiscalização desenvolvidas pelo TCU no âmbito técnico-procedimental das auditorias operacionais e das auditorias de conformidade: Manual de Auditoria Operacional, Padrões de Auditoria de Conformidade e Orientações para Auditorias de Conformidade.

Não foram encontradas normas e publicações desenvolvidas pela Intosai ou pelo TCU que tratam de princípios e diretrizes operacionais específicos para auditorias integradas. Desse modo, a pesquisa teórica se restringiu aos aspectos conceituais relacionados à auditoria operacional e auditoria de conformidade.

Para a tabulação dos requisitos teóricos exigidos em cada tipo de auditoria, foram sintetizados os principais elementos que distinguem o processo de trabalho na consecução das fiscalizações, conforme descrições extraídas das normas internacionais das entidades fiscalizadoras superiores desenvolvidas pela Intosai, bem como das normas de fiscalização desenvolvidas no âmbito técnico-procedimental pelo TCU.

Os elementos analisados para cada tipo de auditoria foram: objetivos de auditoria; objeto de auditoria; tipos de trabalho; abordagens de auditoria; nível de asseguarção; materialidade; riscos de auditoria; riscos de fraude; entendimento de controles internos; critérios; amostragem; conclusões de auditoria; e encaminhamentos.

Para os estudos de casos de fiscalizações realizadas pelo TCU, foi levantado o universo de auditorias realizadas pelo órgão entre 2013 e 2018 e selecionadas nove auditorias que satisfizessem os critérios de inclusão da pesquisa, sendo três operacionais, três de conformidade e três integradas. A seleção buscou por processos de, pelo menos três secretarias especializadas do órgão, para que fossem visualizados casos de diferentes unidades, onde os modos de realização dos trabalhos poderiam ser distintos.

Para ser incluído na amostra, a fiscalização devia ter sido instruída por uma das unidades técnicas especializadas do órgão, o tipo de processo deveria estar enquadrado em Relatório de Auditoria, as etapas de planejamento, execução e relatório deviam estar concluídas, o relatório de fiscalização devia ter sido julgado pelo tribunal por meio de Acórdão e devia conter explicitamente o tipo de auditoria que foi realizada (operacional, conformidade ou integrada).

A amostra foi selecionada por conveniência, de modo que, para composição da amostra, foram escolhidos trabalhos que apresentavam relatórios mais completos, em que fosse possível identificar os elementos analisados nesta pesquisa.

Para o estudo das fiscalizações, foram analisadas as informações constantes dos relatórios de auditoria resultantes dos trabalhos, considerando o atributo da completude que deve estar presente nos relatórios de auditorias, o qual entende que o relatório deve apresentar toda a informação e argumentos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos temas e situações relatadas e registrar todos os elementos necessários à composição do relatório.

Os processos selecionados foram classificados conforme o tipo de auditoria declarado no relatório e foram examinados com vistas a identificar, para cada tipo de auditoria, a aplicação dos requisitos exigidos pelas normas, tabulados na fase de pesquisa bibliográfica desta pesquisa. Em seguida, foram verificadas as aplicações dos requisitos identificados.

Foi elaborado um instrumento de análise das informações extraídas dos estudos de caso, para auxiliar na verificação da presença dos requisitos nas fiscalizações da amostra. A configuração do instrumento foi baseada nas planilhas desenvolvidas no âmbito da Compliance Assessment Tool (iCAT), ferramenta desenvolvida pela Intosai para auxiliar as entidades de fiscalização superior no mapeamento de suas práticas de auditoria segundo os requisitos das ISSAI. Foram utilizados como referência o iCAT Performance Audit e iCAT Compliance Audit, referentes a auditorias operacionais e auditorias de conformidade, os quais incluem: colunas contendo o resumo e referência dos requisitos estabelecidos nas ISSAI e colunas relacionadas ao status de conformidade das auditorias avaliadas com os respectivos requisitos.

Na ausência de normas que tratam especificamente dos requisitos teóricos que devem estar presentes em auditorias integradas, foram consideradas as orientações dispostas nas ISSAI 100 (p.5) e ISSAI 300 (p.8). O estudo das auditorias integradas foi realizado com enfoque em discernir quais normas foram aplicadas nas fiscalizações analisadas, se relativas a auditorias operacionais ou de conformidade

## **4. Análise dos Dados/Resultados**

### **4.1 Requisitos Exigidos pelas Normas de Auditoria**

#### **4.1.1 Objetivos de Auditoria**

As normas internacionais definem que, na auditoria de conformidade, o principal objetivo é determinar se um dado objeto está em conformidade com normas aplicáveis. Do mesmo modo, com base nos conceitos elencados pelo TCU, a auditoria de conformidade tem por objetivo examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial (ISSAI 400, P. 7; TCU, 2010c).

A auditoria operacional, por sua vez, deve estar claramente delineada com um objetivo de auditoria que se relacione com os princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade. Na mesma linha, com base nos conceitos elencados no Manual de Auditoria Operacional, a auditoria operacional tem por objetivo examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto fiscalizado (ISSAI 3100, p. 13; TCU, 2010).

#### 4.1.2 Objeto de Auditoria

O objeto de uma auditoria de conformidade pode assumir a forma de atividades, transações financeiras ou informações. Deve ser identificável, pode ser avaliado de acordo com critérios adequados, ser de tal natureza que é possível reunir evidências suficientes sobre o assunto informações importantes para apoiar uma conclusão (ISSAI 4100, p.17).

Baseado nos conceitos trazidos dos padrões e manuais do TCU, os atos de gestão dos responsáveis sujeitos a jurisdição do tribunal são objetos possíveis para a realização de uma auditoria de conformidade. O documento Orientações para Auditorias de Conformidade exemplifica os tipos de objetos possíveis para uma auditoria de conformidade: aditivo de contrato, aditivo de convênio, ata, base de dados, contrato, contrato de repasse, convênio, edital, ficha financeira, folha de pagamento, inventário, orçamento, outros, processo (autos), processo de dispensa, processo de inexigibilidade, processo licitatório, projeto, programa, sistema, termo de parceria, termo de responsabilidade, transferências (TCU, 2010b; TCU, 2010c)

Segundo a Intosai, na auditoria operacional, o objeto avaliado pode ser programas específicos, empreendimentos, sistemas, entidades ou fundos e podem incluir certas atividades ou situações existentes, como por exemplo a prestação de serviços pelas partes responsáveis ou os efeitos de políticas (ISSAI 3000, p.10; ISSAI 3100, p. 10; ISSAI 400, p.12). Na mesma linha, os conceitos trazidos pelo TCU estabelecem que as organizações, programas e atividades governamentais são objetos possíveis para a realização de uma auditoria operacional (TCU, 2010).

De acordo com o Manual de Auditoria Operacional, as auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais. Ao contrário das auditorias de conformidade, que adotam padrões relativamente fixos, as auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria (TCU, 2010).

### 4.1.3 Tipos de Trabalho

Os trabalhos de auditoria no setor público podem ser classificados em dois tipos diferentes: trabalhos de certificação, quando a parte responsável mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta as informações ao auditor, que, então, expressa uma opinião sobre as informações, e trabalhos de relatório direto, quando é o auditor quem mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios (ISSAI 100, p.11-12).

As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo. As auditorias operacionais são, normalmente, trabalhos de relatório direto (ISSAI 100, p.12).

### 4.1.4 Abordagens de Auditoria

As normas internacionais orientam que, na auditoria operacional, os auditores devem escolher uma abordagem de auditoria, que pode ser: orientada a resultado, que avalia se os objetivos de impactos ou de produtos foram atingidos como planejados ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido; orientada a problema, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios em relação a critérios; orientada a sistema, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão; ou uma combinação destas (ISSAI 300, p. 12).

O Manual de Auditoria Operacional cita algumas abordagens relacionando-as a questões típicas de auditoria: estudo sobre alcance de metas ou resultados (alcance de metas previstas), estudo sobre processos (funcionamento do programa), avaliação de impacto (efeitos líquidos do programa), estudos de custo-benefício e de custo-efetividade (se os benefícios do programa excedem os custos, se os objetivos são alcançados ao menor custo possível), estudo de benchmarking (adoção de atividades e procedimentos conforme as melhores práticas), e estudo de meta-avaliação (se a qualidade da avaliação realizada é aceitável) (TCU, 2010).

Não são delimitadas abordagens de auditoria para a consecução de auditorias de conformidade nas normas internacionais e nos manuais e orientações do TCU.

### 4.1.5 Nível de Asseguração

Toda auditoria de conformidade é um trabalho de asseguração. O relatório de auditoria deve fornecer asseguração limitada ou razoável. A asseguração razoável transmite que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios estabelecidos. A asseguração limitada transmite

que nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios (ISSAI 4000, p.10-11)

Conforme a ISSAI 400, um auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de fornecer conclusões incorretas. Na maioria dos casos, uma auditoria de conformidade se apoiará em algum grau de amostragem qualitativa ou quantitativa (ISSAI 400, p. 13).

O nível de asseguração proporcionado por uma auditoria operacional também deve ser comunicado de uma maneira transparente. Entretanto, não se espera que os auditores emitam uma opinião formal de certificação, que comunica explicitamente o nível de asseguração. Uma opinião formal, comparável à opinião sobre demonstrações financeiras, não é possível em auditoria operacional (ISSAI 3100, p.11-13). Nestes casos, o auditor não dá uma declaração explícita de asseguração sobre o objeto, mas fornece aos usuários o grau de confiança necessário descrevendo como os achados, critérios e conclusões foram desenvolvidos e por que resultaram na conclusão geral ou recomendação (ISSAI 100, p. 14).

Orientações relativas ao nível de asseguração não foram abordadas nas normas de auditoria do TCU, como o Manual de Auditoria Operacional, os Padrões de Auditoria de Conformidade e as Orientações para Auditorias de Conformidade do TCU.

#### 4.1.6 Materialidade

Tanto na auditoria operacional quanto na auditoria de conformidade, a materialidade pode ser considerada no contexto de fatores quantitativos e qualitativos. Na identificação da materialidade, além do valor monetário, o auditor pode incluir questões como a importância social e política, expectativas, demandas, financiamento público significativo, possibilidade de fraude, transparência, accountability, dentre outros (ISSAI 3100, p. 37; ISSAI 4000, p.27).

Na auditoria operacional, uma questão será considerada material quando o tema for considerado de particular importância e onde melhorias teriam um impacto significativo, e será menos material quando a atividade for de natureza rotineira e o impacto do baixo desempenho seja mínimo ou restrito a uma área pequena (ISSAI 300, p.18).

Já na auditoria de conformidade, uma parte essencial na determinação da materialidade é considerar se existe uma expectativa razoável de que os casos relatados de conformidade ou não conformidade possam influenciar as decisões dos usuários. A materialidade é determinada identificando-se o nível de não conformidade que provavelmente influenciará essas decisões (ISSAI 400, p. 17; ISSAI 4000, p.27).

O TCU traz o entendimento de que, enquanto nas auditorias de conformidade o exame da materialidade está diretamente relacionado ao montante de recursos envolvidos, nas auditorias operacionais essa é uma questão mais subjetiva e pode basear-se em considerações sobre a natureza ou o contexto do objeto auditado. O processo de seleção da materialidade em auditorias operacionais deve levar em consideração os valores envolvidos no objeto, bem como a capacidade de gerar economia ou eliminar desperdícios no aperfeiçoamento de processos em objetos com alta materialidade (TCU, 2010).

#### 4.1.7 Riscos de Auditoria

De acordo com a normas internacionais, em auditorias de conformidade, o auditor deve fazer análise dos riscos para definir a aplicação dos procedimentos de auditoria conforme necessário, a fim de reduzir o risco de produzir conclusões incorretas a um nível aceitavelmente baixo. Ao concluir uma fiscalização, o auditor deve avaliar se obteve evidência de auditoria suficiente e apropriada, com base no nível de risco envolvido (ISSAI 4000, p.13-14; ISSAI 4100, p.26).

O auditor deve considerar os riscos de que o objeto não cumpra os critérios. A identificação dos riscos de não conformidade e seu impacto potencial nos procedimentos de auditoria devem ser considerados durante todo o processo de auditoria (ISSAI 400, p.19). Os procedimentos de auditoria estão claramente vinculados aos riscos identificados (ISSAI 4100, p.28).

Em geral, o auditor deve considerar os três elementos do risco de auditoria: o risco inerente ao objeto (RI); o risco de controle (RC): risco de que os controles internos relevantes associados aos riscos inerentes sejam inapropriados ou não funcionem corretamente; e o risco de detecção (RD): risco de que os procedimentos realizados pelo auditor levem a uma conclusão/opinião incorreta (ISSAI 4100, p. 26, ISSAI 4000, p.14).

As Orientações para Auditoria de Conformidade orientam que, quanto maior a materialidade do objeto auditado, o risco de auditoria e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. Não foram abordadas especificações de como definir a aplicação dos procedimentos de auditoria com base na análise dos riscos (TCU,2010b).

Em termos mais brandos, na auditoria operacional, o auditor deve gerenciar o risco de auditoria para evitar o desenvolvimento de achados, conclusões e recomendações incorretos ou incompletos, fornecendo informações desequilibradas ou que não agregam valor. Para isso, o auditor precisa desenvolver estratégias para identificar, avaliar, prevenir, mitigar e monitorar os riscos de auditoria, e fazer ajustes conforme necessário. Também inclui avaliar se a equipe tem competência suficiente e apropriada, se tem acesso a informações de boa qualidade, precisas, confiáveis e relevantes, se consi-

derou qualquer nova informação disponível e se considerou perspectivas alternativas (ISSAI 3000, p.14; ISSAI 3100, p.22).

Nas normas de auditoria operacional do TCU, o risco de auditoria é conceituado como a possibilidade de o auditor chegar a conclusões equivocadas ou incompletas e, para sua estimativa, deve ser levar em consideração a avaliação dos controles internos. O resultado dessa avaliação deve ser registrado no projeto de auditoria sempre que relevante (TCU, 2010).

#### 4.1.8 Riscos de Fraude

Embora a detecção de fraude não seja o principal objetivo do trabalho, dentro do processo de auditoria de conformidade, os auditores do setor público devem identificar e avaliar o risco de fraude e obter evidências suficientes e apropriadas em relação a esses riscos detectados por meio da aplicação de procedimentos de auditoria adequados. Na presença de alegada fraude, os auditores devem garantir atuação adequada de acordo com o mandato da entidade de fiscalização superior. Casos de não conformidade com normas podem constituir abuso deliberado do poder público para benefício indevido (ISSAI 400, p. 20; ISSAI 4100, p.26).

Na auditoria operacional, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria. Se o risco de fraude for significativo, é importante que o auditor, durante a auditoria, obtenha um bom entendimento dos sistemas de controle interno relacionados e examine se existem quaisquer indícios de irregularidades que possam prejudicar o desempenho. O auditor precisa fazer indagações e realizar procedimentos para identificar e responder aos riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria (ISSAI 3000, p.18).

Não foram abordadas outras orientações relativas ao risco de fraudes em auditorias nos padrões e manuais do TCU.

#### 4.1.9 Entendimento de controles internos

Na auditoria de conformidade, os auditores devem obter um entendimento do controle interno relevante para o objetivo da auditoria e testar os controles nos quais esperam confiar (ISSAI 4100, p.23). Os auditores devem compreender o ambiente de controle e os controles internos relevantes e considerar se eles provavelmente garantirão a conformidade (ISSAI 400, p.19).

Os procedimentos de auditoria aplicáveis devem estar intimamente relacionados aos riscos detectados. Quando os riscos de não conformidade são significativos e os au-

ditores planejam confiar nos controles em vigor, esses controles devem ser testados. Quando os controles não são considerados confiáveis, os auditores planejam e executam procedimentos substantivos desconsiderando os controles (ISSAI 4100, p.28).

Nos Padrões de Auditoria de Conformidade e Orientações para Auditorias de Conformidade, não foram abordadas orientações específicas sobre o entendimento dos controles internos para definição dos procedimentos de auditoria.

Nas auditorias operacionais, deve ser realizada investigação preliminar dos controles internos e dos sistemas de informação, assim como dos aspectos legais considerados significativos no contexto da auditoria durante a análise preliminar do objeto. Nas auditorias operacionais, o exame da confiabilidade da base informativa e dos controles internos deve enfatizar os aspectos que possam comprometer a efetividade e/ou a eficiência das operações. A avaliação dos controles internos deve ser considerada na estimativa do risco de auditoria, que consiste na possibilidade de o auditor chegar a conclusões equivocadas ou incompletas (TCU, 2010).

A avaliação sobre a adequação de controles internos também pode ser objeto investigação em questões de auditoria em auditorias operacionais (TCU, 2010).

Não são delimitadas, nas normas internacionais, orientações sobre o entendimento de controles internos para definição de procedimentos na consecução de auditorias operacionais.

#### 4.1.10 Critérios

Segundo as normas internacionais, na auditoria de conformidade, o auditor deve identificar os critérios previamente à auditoria, para fornecer uma base para uma conclusão ou uma opinião sobre o objeto (ISSAI 4000, p. 23-24). Em auditorias operacionais cujo objetivo é investigar determinado problema e analisar suas causas, geralmente os critérios não são definidos a priori e, às vezes, nem sequer tem sentido fazê-lo (TCU, 2010).

O objeto e os critérios na auditoria de conformidade são vinculados e consistentes. Ao auditar um objeto, o auditor deve se certificar de que há critérios de auditoria correspondentes (ISSAI 4000, p. 23-24).

As normas são os elementos mais fundamentais e podem incluir regras, leis e regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, termos acordados ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta de agentes públicos (ISSAI 400, p.11-12). Na identificação de critérios em

auditorias de conformidade, a materialidade relacionada ao risco de potencial não conformidade para o objeto da auditoria deve ser considerada (ISSAI 4100, p.20).

Os auditores devem garantir que os critérios aplicáveis reflitam adequadamente a matéria controlada como um todo. Em casos esporádicos, quando a auditoria é limitada em escopo e abrange apenas partes de uma lei ou regulamento, esse escopo limitado deve ser claramente indicado no relatório do auditor (ISSAI 4100, p.20).

Nos padrões e orientações de auditoria de conformidade do TCU, o critério ficou definido como sendo a legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que a equipe compara com a situação encontrada. Exemplos de critérios de auditoria que a equipe utiliza para aferir a conformidade ou o desempenho de uma situação encontrada: Acórdãos, aditivos de contrato, aditivos de convênio, atas, a Constituição Federal, contratos, convênios, decisões, decretos, decretos legislativo, decretos lei, despachos, doutrina, editais, emendas constitucionais, instruções normativas, leis, leis complementares, medidas provisórias, normas técnicas, normativos internos, pareceres, portarias, regulamentos, resoluções e súmulas ou ainda, no caso de auditorias operacionais, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, etc. (TCU, 2010c; TCU, 2010b)

Enquanto em outros tipos de auditoria podem haver critérios inequívocos, normalmente esse não é o caso da auditoria operacional, na qual os critérios nem sempre estão prontamente disponíveis para o auditor. Normalmente baseiam-se no conhecimento das melhores práticas sobre como as atividades são realizadas para serem mais econômicas e eficientes (ou que condições são as mais favoráveis para o bom desempenho e a efetividade) (ISSAI 3000, p. 13).

Em auditorias operacionais, o auditor deve estabelecer critérios adequados que correspondam às questões de auditoria e estejam relacionados aos princípios de economia, eficiência e eficácia (ISSAI 300, p.12). Os critérios são padrões de desempenho específicos para a auditoria, com base nos quais a economicidade, a eficiência e a efetividade são avaliadas e mensuradas para determinar se o desempenho é insuficiente, atende ou excede as expectativas. Diversas fontes, além da legislação, podem ser utilizadas para identificar critérios de auditoria, incluindo as regulamentações, normas, princípios sólidos e melhores práticas, referenciais de mensuração de desempenho e políticas e procedimentos organizacionais (ISSAI 3100, p.20-21).

No Manual de Auditoria Operacional do TCU, os critérios de auditoria são definidos como padrões de desempenho utilizados para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria. A escolha do critério de auditoria é mais

flexível e frequentemente contém elementos de discricionariedade e de julgamento profissional. (TCU, 2010).

#### 4.1.11 Amostragem

Na maioria dos casos, uma auditoria de conformidade não cobrirá todos os elementos do objeto, mas se apoiará em algum grau de amostragem qualitativa ou quantitativa (ISSAI 400, p.13).

Na auditoria de conformidade, o auditor deve usar amostragem de auditoria, quando apropriado, para fornecer uma quantidade suficiente de itens para tirar conclusões sobre a população da qual a amostra é selecionada. Ao desenhar uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar o objetivo do procedimento de auditoria e as características da população da qual a amostra será extraída. Pode ser utilizada a amostragem quantitativa, quando o auditor pretende tirar conclusões sobre a população inteira, a amostragem qualitativa, selecionando a amostra com base nas características de indivíduos, grupos, atividades e processos ou a amostragem baseada em risco em vez de uma abordagem estatística ao selecionar itens para testes. (ISSAI 4000, p.36).

Não foram abordadas outras orientações sobre amostragem para a consecução de auditorias operacionais nas normas internacionais e nas normas do TCU.

#### 4.1.12 Conclusões de Auditoria

Na auditoria de conformidade, o auditor deve planejar e executar a auditoria para determinar se o objeto, em todos os aspectos relevantes, está em conformidade com os critérios estabelecidos, devendo, ainda, avaliar se há segurança razoável ou limitada para formar essa conclusão com base nas evidências obtidas (ISSAI 4100, p.24;36). Caso julgue necessário, o processo de coleta de evidência deve ser continuado até que o auditor esteja confiante de que existe evidência suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão ou opinião do auditor com o nível de asseguarção acordado. (ISSAI 4000, p.32)

O auditor deve comunicar a conclusão em um relatório de auditoria. A conclusão pode ser expressa como opinião, conclusão, resposta a questões específicas de auditoria ou recomendações. (ISSAI 4000, p.38). Enquanto uma opinião é comum em trabalhos de certificação, a resposta a questões específicas de auditoria é frequentemente mais utilizada em trabalhos de relatório direto (ISSAI 400, p.23).

Uma opinião é uma declaração escrita clara do auditor, expressa em um formato padronizado e declarada no relatório de auditoria se os casos de não conformidade são

generalizados. Normalmente utilizada em trabalhos de certificação (ISSAI 4000, p.39). A conclusão pode tomar a forma de uma clara declaração escrita de opinião sobre a conformidade, frequentemente em adição à opinião sobre demonstrações financeiras, ou pode ser expressa como uma resposta mais elaborada a questões de auditoria específicas (ISSAI 400, p.23).

Na mesma linha das normas internacionais, o TCU estabelece que as auditorias de conformidade adotam padrões relativamente fixos, as conclusões assumem a forma de opinião concisa e de formato padronizado sobre demonstrativos financeiros e sobre a conformidade das transações com leis e regulamentos, temas como a inadequação dos controles internos, atos ilegais ou fraude (TCU, 2010).

Em contraposição, nas auditorias operacionais, a formulação de conclusões precisa considerar o contexto do objeto fiscalizado, todos os argumentos relevantes, prós e contras, e diferentes perspectivas antes de se poder extrair conclusões. O envolvimento da alta administração é recomendado. Pode exigir um grau significativo de julgamento profissional e interpretação do auditor, a depender da sensibilidade e materialidade do tema em exame, devido ao fato de que evidências podem ser persuasivas em vez de conclusivas. A necessidade de precisão deve ser ponderada em face ao que é razoável, econômico e relevante para atingir o propósito (ISSAI 300, p.24; ISSAI 3000, p.24-25).

O auditor deve garantir que os achados de auditoria concluam claramente sobre os objetivos e/ou as questões de auditoria, ou explicar porque isso não foi possível. Além disso, deve explicar porque e como os problemas mencionados nos achados prejudicam o desempenho do objeto, a fim de encorajar a entidade auditada ou o usuário do relatório a iniciar as ações corretivas (ISSAI 300, p.25).

As auditorias operacionais empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais, e são diversas as formas de comunicar as conclusões de auditoria. O relatório trata da economicidade e da eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados. As auditorias operacionais são mais abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios, conseqüentemente, são mais analíticos e argumentativos e podem variar consideravelmente em escopo e natureza. Essa modalidade de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica (TCU, 2010).

#### 4.1.13 Encaminhamentos

No âmbito de auditorias de conformidade, as recomendações são fornecidas quando desvios significativos de conformidade são relatados, nos casos em que há potencial para uma melhoria significativa. Geralmente são escritas para a administração da

entidade auditada, podendo ser emitidas separadamente do relatório, em uma carta para a administração (ISSAI 4000, p.43).

Segundo orientações do TCU, em auditorias de conformidade, quando for aplicável, devem ser formuladas proposições de medidas saneadoras (audiência, citação) e/ou cautelares (afastamento temporário do responsável, indisponibilidade de bens do responsável, arresto de bens do responsável) para cada achado de auditoria, decorrentes ou não da investigação de questões de auditoria (TCU, 2010c).

Já na auditoria operacional, 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. Os auditores devem procurar fornecer recomendações construtivas que possam contribuir significativamente para enfrentar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria. Uma recomendação construtiva é aquela que é bem fundamentada, agrega valor, é prática e relacionada aos objetivos, achados e conclusões de auditoria. Devese deixar claro como a recomendação contribuirá para melhorar o desempenho do objeto (ISSAI 300, p. 25; 3000, p.27)

Conforme o Manual de Auditoria Operacional do TCU, caso sejam propostas deliberações, elas devem ter correspondência clara com os achados e devem ser baseadas em suas causas. As propostas são recomendações e determinações necessárias e que contribuirão para sanar deficiências identificadas. É importante garantir que as propostas sejam exequíveis, agreguem valor e tenham relação com os objetivos da auditoria (TCU, 2010).

## 4.2 Tabulação dos Requisitos

As principais orientações que distinguem o processo de trabalho de auditorias de conformidade e operacionais estão sintetizadas no Quadro 1, conforme descrições extraídas das normas internacionais da Intosai e normas de fiscalização do TCU.

### Quadro 1 - Requisitos exigidos pelas normas para auditorias de conformidade e operacionais

Elemento	Auditoria de Conformidade	Auditoria Operacional
Objetivo	Determinar se um objeto está em conformidade com normas aplicáveis.	Examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto fiscalizado.
Objeto	Atividades, transações financeiras, informações ou atos de gestão.	Organizações, programas, empreendimentos, sistemas, entidades, fundos, atividades ou situações
Tipo de Trabalho	Trabalho de certificação, trabalho de relatório direto ou combinação destes.	Trabalho de relatório direto.
Abordagem	Elemento não discutido.	- (ISSAI) Abordagem orientada para resultados, problemas, sistemas, ou combinação destas.  - (TCU) Estudos sobre: alcance de metas e resultados, processos, avaliação de impactos, custo-benefício, custo-efetividade, benchmarking, ou de meta-avaliação.
Asseguração	Declarada formalmente: - Asseguração razoável ou - Assegurada limitada.	Não declarada formalmente. Auditor fornece grau de confiança descrevendo como os achados, critérios e conclusões foram desenvolvidos e por que resultaram na conclusão geral ou recomendação.
Materialidade	Considera volume de recursos e o quanto o nível de não conformidade pode influenciar as decisões dos usuários.	Considera volume de recursos, natureza, contexto, importância do tema e onde melhorias podem ter impacto significativo.
Riscos de Auditoria	Risco de produzir conclusões incorretas. A análise dos riscos deve ser utilizada para definir a aplicação dos procedimentos de auditoria. Os procedimentos de auditoria devem ser claramente vinculados aos riscos identificados.	Risco de desenvolver achados, conclusões e recomendações incorretos ou incompletos, com informações desequilibradas ou que não agregam valor.
Riscos de Fraude	Deve ser identificado e avaliado. Na presença de fraude, os auditores devem garantir atuação adequada de acordo com a entidade.	Risco de irregularidades que possam prejudicar o desempenho.
Entendimento de controles internos	Compreender controles internos relevantes e considerar se garantem a conformidade para definir a aplicação dos procedimentos de auditoria. Quando os auditores planejam confiar nos controles, esses controles devem ser testados.	O exame dos controles internos deve enfatizar os aspectos que possam comprometer a efetividade e/ou a eficiência das operações. Pode ser objeto de investigação em questões de auditoria.

Elemento	Auditoria de Conformidade	Auditoria Operacional
Critérios	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Identificados previamente à auditoria.</li> <li>- Vinculados e consistentes.</li> <li>- Em regra, os critérios aplicáveis devem refletir adequadamente a matéria controlada como um todo.</li> <li>- Regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, jurisprudência, entendimento doutrinário, termos acordados ou princípios gerais que regem a gestão financeira e a conduta de agentes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Não identificados a priori.</li> <li>- Flexível e podem conter elementos de discricionariedade e julgamento profissional.</li> <li>- Devem corresponder às questões de auditoria e estarem relacionados aos princípios de economia, eficiência e eficácia.</li> <li>- Regulamentações, normas, princípios sólidos e melhores práticas, referenciais de mensuração de desempenho, políticas e procedimentos organizacionais.</li> </ul>
Amostragem	Auditoria deve se apoiar em algum grau de amostragem qualitativa ou quantitativa.	Elemento não discutido
Conclusões	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Padrões relativamente fixos, opinião concisa e de formato padronizado.</li> <li>- Deve conter expressão se o objeto, em todos os aspectos relevantes, está ou não em conformidade com os critérios.</li> <li>- Deve conter expressão se há segurança razoável ou limitada para formar a conclusão</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ampla seleção de métodos de avaliação e investigação.</li> <li>- Considera diferentes perspectivas.</li> <li>- Mais abertas a julgamentos e interpretações.</li> <li>- Relatórios mais analíticos e argumentativos e podem variar consideravelmente.</li> <li>- Requer flexibilidade, imaginação e capacidade analítica.</li> <li>- Deve explicar por que e como os problemas observados prejudicam o desempenho.</li> </ul>
Encaminhamentos	Fornecidos nos casos em que há potencial para uma melhoria significativa quando desvios de conformidade são relatados. Podem ser emitidas separadamente do relatório.	Propostas construtivas que possam contribuir para enfrentar as deficiências e os problemas. Devem ser bem fundamentadas, agregar valor, ser prática e ser relacionada aos objetivos, achados e conclusões.

Síntese dos requisitos exigidos para auditorias de conformidade e auditorias operacionais extraídos das normas internacionais de auditoria e normas técnico-procedimentais do TCU.

Fonte: ISSAI 100, ISSAI 300, ISSAI 400, ISSAI 3000, ISSAI 3100, ISSAI 4000, ISSAI 4100, Manual de Auditoria Operacional, Padrões de Auditoria de Conformidade e Orientações para Auditorias de Conformidade.

## 4.3 Análise dos Casos Estudados

Foram realizados exames em nove fiscalizações desenvolvidas pelo TCU, com o intuito de exemplificar a aplicação dos requisitos exigidos pelas normas em trabalhos do TCU e, desse modo, acrescentar melhor compreensão sobre a dinâmica dos processos de trabalho de auditorias de conformidade, auditorias operacionais e auditorias integradas. Para isso, foram coletadas informações a respeito do atendimento aos requisitos teóricos estabelecidos pelas normas de auditoria.

Tendo em vista o restrito número de fiscalizações analisadas, os casos estudados tiveram apenas caráter exemplificativo. Os resultados dos estudos não podem ser extrapolados para o universo de fiscalizações desenvolvidas pelo tribunal.

Os estudos de casos foram realizados no conteúdo dos relatórios de auditoria das fiscalizações desenvolvidas no âmbito do TCU, onde foi analisada a presença dos requisitos de auditoria compilados nesta pesquisa, extraídos das normas e manuais nacionais e internacionais de auditoria.

Compuseram a amostra três auditorias operacionais, três auditorias de conformidade e três auditorias integradas das seguintes unidades técnicas do TCU, conforme denominação à época da execução dos trabalhos: Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria (Seaud), Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado (SecexAdmin), Secretaria de Fiscalização de Infraestrutura Portuária e Ferroviária (SeinfraPortoFerrovia), Secretaria de Controle Externo da Saúde (SecexSaúde), Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), Secretaria de Controle Externo no Estado de Roraima (Secex-RR), Secretaria de Controle Externo no Estado do Amazonas (Secex-AM) e Secretaria de Controle Externo no Estado de Mato Grosso (Secex-MT). Os acórdãos resultantes das auditorias foram expedidos nos anos de 2014 a 2018.

O conteúdo das auditorias não será revelado, para manter a discrição quanto aos trabalhos estudados. As fiscalizações serão relatadas conforme se segue:

a) auditorias operacionais: AO1, AO2 e AO3; b) auditorias de conformidade: AC1, AC2 e AC3; c) auditorias integradas: AI1, AI2, AI3.

### 4.3.1 Auditorias Operacionais

Os relatórios resultantes das auditorias operacionais analisadas apresentaram, em grande parte, coerência com os requisitos exigidos nos princípios fundamentais e diretrizes operacionais da Intosai e no manual técnico-procedimental das auditorias operacionais do TCU.

As auditorias operacionais estudadas, em regra, apresentaram consonância com os requisitos exigidos nas normas em relação a definição do objeto de auditoria, nível de asseguuração, materialidade, critérios utilizados, conclusões e propostas de encaminhamento.

Os objetos de auditoria das três auditorias operacionais foram relacionados com aqueles requisitados nas normas: programas, atividades e processos.

Não foram declarados níveis de asseguuração nos relatórios de auditoria operacional. Porém, conforme a ISSAI 3100, não se espera essa declaração nesse tipo de trabalho. Nos três casos, a asseguuração foi fornecida mediante a comunicação de informações específicas sobre uma série de pontos, incluindo o objetivo da auditoria, as perguntas feitas, as evidências obtidas, os critérios utilizados, os resultados obtidos e as conclusões específicas, em consonância aos requisitos das normas.

Em relação à materialidade, as três auditorias operacionais se basearam no levantamento de informações relevantes por meio de instrumentos, como: análise swot, baseada em forças, oportunidades, fraquezas e ameaças do objeto; análise dos stakeholders; diagrama de verificação de riscos; e árvore de problemas. Pela essência dos instrumentos utilizados, é possível inferir que os trabalhos observaram, além do valor monetário, a natureza, contexto, importância do tema e onde melhorias podem ter impacto significativo, para definirem a materialidade, conforme requisitos das normas.

A consecução da AO1 e AO3 foram baseadas em diversas fontes de critérios, tais como parâmetros de boas práticas sobre como as atividades devem ser realizadas, regulamentações, normas, princípios, guias e outros. Além disso, foram identificados requisitos de conformidade em normas, que possuem o potencial de afetar as questões de auditoria. À exceção, os critérios utilizados na AO2 não foram suficientes para alicerçar as questões de auditoria e, conseqüentemente, os achados de auditoria foram pouco fundamentados em critérios apropriados.

Em geral, os achados de auditoria refletiram deficiências de efetividade, bem como problemas encontrados que podem afetar o desempenho do objeto fiscalizado, tais como não conformidades, deficiências de controles, de transparência, de qualidade, e outros. As conclusões se basearam em visões e argumentos alternativos e os achados firmaram correspondência com os objetivos e questões de auditoria definidos.

Os encaminhamentos propostos nas auditorias operacionais foram sustentados nos objetivos, questões e achados de auditoria, por meio de propostas construtivas, com potencial para contribuir no enfrentamento das deficiências encontradas. Em regra, as recomendações e determinações, foram relacionadas ao desenvolvimento de práticas que permitam melhoria na transparência, coordenação, controles, conformidades com normas, dentre outros aspectos.

Em contrapartida, as fiscalizações de natureza operacional estudadas deixaram de cumprir alguns dos requisitos exigidos nas normas de auditoria.

Apesar das ponderações a respeito dos achados, conclusões e recomendações, as descrições desses elementos nos relatórios de auditoria não deixaram claro os motivos pelos quais os problemas observados nos resultados prejudicam o desempenho do objeto fiscalizado, quanto aos princípios da economia, eficiência, eficácia e efetividade, a fim de encorajar a entidade a iniciar as ações corretivas.

Na exposição do objetivo da fiscalização, a AO1 delimitou sua descrição de modo genérico, se restringindo apenas a avaliar o objeto, deixando, desse modo, de abordar a relação aos princípios de economia, eficiência e eficácia. Na AO2, o relatório também não deixou clara a relação da finalidade do trabalho com os princípios de desempenho, restando, assim, apenas a inferência de que o objetivo foi traçado no sentido de examinar o funcionamento de itens que poderiam afetar no desempenho do objeto fiscalizado. Por fim, de modo mais congruente aos requisitos metodológicos, a AO3 foi clara em abordar o desempenho, descrevendo seu objetivo como a busca de causas que podem impactar na eficiência do objeto fiscalizado.

O tipo de trabalho e a abordagem de auditoria não foram declarados formalmente nas auditorias operacionais estudadas, porém esses elementos podem ser percebidos na leitura dos relatórios. Todos os três trabalhos foram de relatório direto, conforme normas da Intosai. Pela análise das questões de auditoria, foi possível inferir a utilização, concomitantemente, das abordagens orientadas para problemas e sistemas na AO1 e abordagens orientadas para problemas nas auditorias AO2 e AO3.

Os riscos de auditoria e riscos de fraude não foram abordados nos relatórios das auditorias operacionais estudadas.

### 4.3.2 Auditorias de Conformidade

Os relatórios resultantes das auditorias de conformidade analisadas apresentaram, em maior parte, divergências com os requisitos metodológicos descritos nos princípios fundamentais e diretrizes operacionais, especialmente em relação àquelas advindas da Intosai.

As auditorias estudadas apresentaram consonância com os requisitos exigidos nas normas em relação a definição do objetivo, do objeto, tipo de trabalho, materialidade, amostragem e encaminhamentos.

Os objetivos das três auditorias de conformidade são delimitados claramente pela verificação da regularidade do objeto. Na mesma linha, os objetos de fiscalização

selecionados estão conformes as normas de auditorias, quais sejam: atividades (processos), transações financeiras e orçamentárias, e informações.

O tipo de trabalho foi expressamente declarado pela AC1 como sendo trabalho de relatório direto. As auditorias AC2 e AC3 não formalizaram a declaração, no entanto, pela leitura do relatório, os dois trabalhos também possuem forma de relatório direto, em conformidade às normas da Intosai.

A materialidade foi abordada nos três relatórios de auditoria e foram todas relacionadas ao montante de recursos financeiros envolvidos.

O processo de definição da amostra foi manifestamente explicado nas auditorias AC1 e AC2A, demonstrando que os trabalhos se apoiaram em algum grau de amostragem para fornecer uma quantidade de itens com finalidade de tirar conclusões, mesmo que qualitativas, sobre a população. A utilização de amostragem no trabalho da AC3 não foi expressa no relatório de auditoria.

Os critérios utilizados nas três auditorias foram baseados em leis, regulamentos e na Constituição Federal, conforme exigências das normas. As auditorias AC1 e AC2 mantiveram maior concisão na utilização dos critérios, mantendo maior clareza quanto a relevância, vinculação e consistência dos critérios.

Por outro lado, a AC3 utilizou diversas fontes para estabelecer os critérios de auditoria, sem esclarecer no relatório de auditoria os motivos pelos quais foram utilizadas apenas partes de leis e regulamentos, abrangendo seus escopos de maneira limitada.

Os encaminhamentos propostos nas auditorias de conformidade foram emitidos no próprio relatório, por meio de recomendações e determinações fornecidas a partir dos desvios de regularidade identificados. Em regra, o teor dos encaminhamentos possuía potencial para gerar melhorias significativas.

Em contrapartida, à exceção da AC1, duas das fiscalizações de conformidade estudadas deixaram de executar elementos necessários ao cumprimento dos requisitos exigidos nas normas de auditoria: na declaração da asseguaração, na determinação dos riscos de auditoria e riscos de fraude, no entendimento dos controles internos e na descrição das conclusões de auditoria.

O nível de asseguaração do trabalho não foi declarado nas AC2 e AC3, em discordâncias às normas internacionais que estabelecem que a asseguaração deve ser formalmente declarada nas auditorias de conformidade como sendo de asseguaração razoável ou de asseguaração limitada. Apenas a auditoria AC1 expôs claramente o nível de asseguaração razoável, com percentual de 95% de segurança.

Da mesma forma, os riscos de auditoria atestados e utilizados para definição da natureza, época e a extensão dos procedimentos a serem executados não foram abordados nos relatórios das auditorias AC2 e AC3. Por outro lado, a AC1 fixou o risco de auditoria em 5% e, assim, vinculou a identificação e impacto dos riscos de não conformidade durante o processo de definição dos procedimentos de auditoria, considerando as três dimensões diferentes do risco de auditoria (risco inerente, risco de controle e risco de detecção), conforme requisitos das normas internacionais da Intosai.

Os riscos de fraude não foram abordados em nenhum dos relatórios das três auditorias de conformidade.

A confiabilidade dos controles internos para planejar a execução dos procedimentos de auditoria, a partir do entendimento do ambiente de controle e por meio de testes de controle, quando necessário, não foi abordada nas auditorias AC2 e AC3. Na AC3 alguns itens de controle foram discutidos no decorrer da execução do trabalho já como um dos procedimentos de verificação da conformidade, isto é, em conduta distinta daquela requisitada nas normas internacionais de auditoria. A AC1 utilizou a confiabilidade dos controles internos para planejar procedimentos substantivos de auditoria, por meio da: avaliação preliminar de controles internos (QACI), que permitiu um entendimento dos controles internos sob perspectiva geral; avaliação da eficácia dos controles adotados; e execução de testes de controle.

Por fim, as conclusões de auditoria nas AC2 e AC3 foram divergentes às normas da Intosai e técnico-operacionais do TCU, pois não foram dispostas de forma concisa e formato padronizado relativamente fixo. Nos relatórios das duas auditorias, não há referência sobre se todos os aspectos relevantes do objeto foram avaliados, nem sobre o grau de segurança das conclusões emitidas quanto à conformidade do objeto. Além disso, existem conclusões com base em critérios que extrapolam o objeto de verificação da conformidade. Por outro lado, a AC1 emitiu conclusão concisa quanto à conformidade do objeto, em todos os aspectos relevantes, com os critérios identificados, com um nível de asseguuração de 95% de confiança (asseguuração razoável).

### 4.3.3 Auditorias Integradas

No levantamento do universo de auditorias realizadas no âmbito do TCU de 2013 a 2018, foi reduzido o número de fiscalizações que declararam o tipo auditoria integrada em seu relatório. O levantamento resultou em trabalhos no âmbito de três fiscalizações, sendo duas fiscalizações de orientação centralizada (FOC).

Diante do fato de não terem sido encontrados princípios, diretrizes e orientações fundamentados em normas e manuais, um pouco diverso ao que foi realizado nos estudos de casos dos outros tipos de auditoria, o estudo das auditorias integradas

teve o enfoque em descrever a utilização dos elementos metodológicos normatizados para as auditorias operacionais e para as auditorias de conformidade.

Conforme consta nos relatórios da AI1 e AI3, apesar dos trabalhos possuírem características de auditorias integradas, com aspectos operacionais e aspectos de conformidade, na ausência de previsão desta modalidade de auditoria no tribunal, optou-se por realizar os trabalhos de acordo com as diretrizes das auditorias operacionais. A auditoria AI 2 declarou observância tanto aos Padrões de Auditoria de Conformidade, quanto ao Manual de Auditoria Operacional.

Da análise dos objetivos de auditoria, as três fiscalizações estudadas não relacionaram, com clareza, a finalidade do trabalho aos princípios de economia, eficiência e eficácia. As auditorias AI2 e AI3 também não relacionaram seu objetivo ao exame da regularidade do objeto com critérios aplicáveis. Na AI1, apenas trecho do objetivo delimitado está claramente relacionada ao exame da conformidade com a legislação aplicável. A exceção do referido trecho, na mesma linha que algumas das auditorias operacionais, é possível inferir que os objetivos das auditorias foram traçados no sentido de examinar o funcionamento de itens que poderiam afetar no desempenho do objeto fiscalizado, sem deixar clara sua relação com o desempenho.

Foram incluídos nas fiscalizações os objetos de auditoria característicos das auditorias de conformidade e operacional: controles internos, atividades (processos), política pública e sistemas de gestão.

Na mesma linha que os outros tipos de auditoria, as auditorias integradas não declararam o tipo de trabalho em seus relatórios. Pela análise, é possível concluir que as três fiscalizações se trataram de trabalho de relatório direto.

A abordagem de auditoria também não foi declarada formalmente em nenhum dos relatórios analisados. Pela análise das questões de auditoria, foi possível inferir a utilização da abordagem orientada para sistemas na AI1 e abordagem orientada para problemas na auditoria AI3. Não foi possível inferir o tipo de abordagem utilizada na AI2.

A asseguarção foi fornecida de acordo com o preconizado nos relatórios de auditoria operacional, isto é, mediante a comunicação de informações específicas sobre uma série de pontos, incluindo o objetivo da auditoria, as perguntas feitas, as evidências obtidas, os critérios utilizados, os resultados obtidos e as conclusões específicas. Não foi declarado nível de asseguarção no relatório de nenhuma das três auditorias, requisito que seria necessário em auditorias de conformidade.

A materialidade foi abordada nos três relatórios de auditoria e foram todas relacionadas ao montante de recursos financeiros envolvidos. Na AI1, além do valor monetário,

também foram considerados aspectos de relevância social, riscos de problemas e oportunidade de atuação.

A determinação do risco de auditoria para definição da natureza, época e a extensão dos procedimentos a serem executados, requisito que seria necessário em auditorias de conformidade, não foram abordados em nenhum dos três relatórios. No entanto, em linha mais próxima aos requisitos da auditoria operacional, a auditoria AI2 realizou mapeamento dos riscos durante a fase de planejamento, onde os riscos das atividades foram identificados, avaliados e priorizados.

A AI2 incluiu em seus procedimentos, avaliar os riscos, indícios e/ou evidências de fraude e corrupção e encaminhá-los às instâncias apropriadas do TCU, caso necessário. As auditorias AI1 e AI3 não abordaram o risco de fraude em seus relatórios.

Nas AI1 e AI2 a avaliação de controles internos fez parte das questões de auditoria e foi incluída nos procedimentos realizados na execução do trabalho, aspectos mais relacionados à consecução de auditorias operacionais. A confiabilidade dos controles internos para planejar a execução dos procedimentos de auditoria, a partir do entendimento do ambiente e por meio de testes de controle, requisito que seria necessário em auditorias de conformidade, não foram abordados em nenhum dos três relatórios.

Quanto aos critérios, as auditorias AI1 e AI2 utilizaram uma variedade de fontes baseadas em parâmetros de boas práticas, modelos internacionais, leis, regulamentos, princípios constitucionais, dentre outros, de modo mais aproximado às fiscalizações de natureza operacional. A AI3 se restringiu a poucas fontes de critérios, no entanto, as conclusões do trabalho nem sempre estão vinculadas à critérios previamente estabelecidos, característica observada, também, em auditorias operacionais.

A utilização de amostragem por critérios não aleatórios foi abordada nos relatórios das auditorias AI2 e AI3.

Em geral, os achados e conclusões de auditoria apresentaram aspectos de conformidade e aspectos operacionais. Refletiram deficiências que possuem potencial de afetar o desempenho do objeto, deficiências de controles, de qualidade, e outros, bem como refletiram não conformidades com trechos das diversas normas estabelecidas como critérios. No entanto, as conclusões sobre a regularidade do objeto com normas aplicáveis, são conclusões dispersas, não concisas e pouco padronizadas, sobre diversos assuntos, não há referência sobre se todos os aspectos relevantes foram avaliados, nem sobre o grau de segurança das conclusões emitidas quanto à conformidade do objeto.

Por fim, os encaminhamentos foram dispersos, sobre diversos assuntos, tais como adoção de medidas para melhorar controle, para melhorar desempenho, correção de

irregularidades, dentre outras recomendações com potencial para melhoria significativa do objeto fiscalizado, aspectos mais característicos de auditorias operacionais.

## 5. Conclusão

A execução de auditorias no setor público possibilita o exame da gestão regular e do bom desempenho no uso de bens e recursos públicos para a prestação de serviços aos cidadãos, trazendo, assim, melhorias contínuas para a administração pública.

Para exercer essa função, é indispensável aos órgãos de controle exercerem suas atribuições com alto padrão de qualidade, inspirando segurança, credibilidade e profissionalismo. Nesse contexto, os profissionais da área de auditoria no setor público precisam estar atentos aos instrumentos de trabalho adequados para a execução e implementação de suas atividades, por meio da busca de entendimentos comuns em normas, manuais e outras publicações oficiais.

Diante do exposto, uma das motivações para a execução desta pesquisa foi a oportunidade de fornecer subsídios importantes sobre a utilização das ferramentas adequadas na realização de cada tipo de auditoria, com o intuito de melhorar a compreensão, esclarecer dificuldades e alinhar esforços para que as competências individuais dos auditores possam gerar e sustentar o desenvolvimento de trabalhos de qualidade nos órgãos de controle.

Ao analisar as informações obtidas por meio da aplicação do instrumento de pesquisa bibliográfica, foi possível perceber que os princípios metodológicos disponibilizados nas normas são, em grande parte, comuns às auditorias operacionais e auditorias de conformidade. A distinção dos elementos está relacionada principalmente ao grau de detalhamento e à rigidez dos requisitos especificados para cada tipo auditoria.

Em geral, as auditorias de conformidade devem seguir padrões mais fixos e exigentes, sem muita margem para julgamentos individuais. O maior rigor nos procedimentos adotados, pode estar relacionado ao fato de que os trabalhos examinam a legalidade e regularidade de atos de gestão e podem resultar em penalidades.

Os requisitos exigidos para auditorias operacionais, por sua vez, são mais amplos e flexíveis, permitindo uma diversidade maior de condutas do auditor ao longo do processo de trabalho. A autorização da amplitude desses trabalhos pode estar relacionada à sua finalidade, mais aprazível, de encontrar oportunidades de melhoria e fornecer recomendações para aperfeiçoamento das atividades do setor público.

A análise das informações obtidas por meio dos estudos de casos, sobre o alinhamento das fiscalizações realizadas no TCU às normas nacionais e internacionais abordadas nesta pesquisa, indicaram a existência de algumas lacunas quanto a utilização das ferramentas de trabalho adequadas para a execução de auditorias.

Os atributos que obtiveram as maiores lacunas foram relacionados aos requisitos necessários a execução de auditorias integradas. Também foram encontradas lacunas de compreensão quanto a execução de alguns requisitos especificados para as auditorias de conformidade e auditorias operacionais.

A existência de obstáculos para execução de auditorias integradas foi revelada ainda no levantamento do universo de fiscalizações para os estudos de caso desta pesquisa, quando resultaram poucos trabalhos que declararam formalmente se tratar desse tipo de auditoria. Além disso, nos relatórios analisado, foi relatada a observância das diretrizes elencadas para auditorias operacionais e/ou daquelas elencadas para auditorias de conformidade, tendo em vista a ausência de normas específicas para auditorias integradas.

Os estudos dos casos analisados expressaram que a execução de auditorias integradas possuiu maior similaridade com a execução de auditorias operacionais. Em regra, nessas fiscalizações, a auditoria de conformidade foi vista como parte integrante de uma auditoria operacional, de modo que a não conformidade, verificada em partes desses trabalhos, eram a causa ou a explicação para o estado das atividades que constituíam o objeto da auditoria operacional, isto é, quando as leis, regulamentos e outros requisitos de conformidade relativos à entidade tinham o potencial de afetar significativamente as questões operacionais da entidade.

A inexistência de padrões e orientações específicos para auditorias integradas pode ser resultante do fato de que este trabalho não trata de um tipo específico de fiscalização, mas de uma estratégia de trabalho que envolve a combinação de um ou mais tipos de auditoria existentes.

A ausência de diretrizes específicas para a consecução de auditorias integradas, bem como a existência de poucas orientações em normas dispersas, dificulta a realização de fiscalizações que possuem aspectos operacionais e de conformidade concomitantemente, com o rigor de qualidade exigidos aos órgãos de controle. Se o TCU possui pretensão de enriquecer o desenvolvimento desse tipo de trabalho, é recomendável o desenvolvimento de normas que forneçam maior subsídio para o desenvolvimento dos procedimentos técnico-operacionais específicos para as auditorias integradas.

Quanto aos requisitos desenvolvidos para auditorias de conformidade, foi possível observar lacunas, principalmente, em relação a observância das normas internacionais desenvolvidas pela Intosai.

Apesar das normas e diretrizes internacionais serem essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público, elas não se sobrepõem às leis, aos regulamentos ou mandatos nacionais das entidades de fiscalização superior. No decorrer da compilação dos requisitos teóricos exigidos pelas normas, foi possível perceber que, especialmente quanto à auditoria de conformidade, os padrões e orientações técnico-operacionais do TCU específicos para auditorias de conformidade não englobam, em parte, os elementos exigidos nas orientações da Intosai.

Como reflexo, na aplicação prática da rotina de trabalho, algumas das auditorias de conformidade executadas no TCU não abordam com maior grau de detalhamento, por exemplo, o cálculo do risco de auditoria, considerando os três elementos do risco, para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, o cálculo e declaração formal do nível de asseguração, dentre outros aspectos que são exigidos pelos normativos internacionais, mas não que foram englobados nos normativos do tribunal específicos para fiscalizações de conformidade.

Além disso, divergindo das orientações das normas, os critérios utilizados em auditorias de conformidade não sustentaram aparência de terem sido previamente definidos, de serem vinculados, consistentes e inequívocos, pois se mostraram dispersos e não houve considerações claras sobre o escopo limitado a certas partes de uma lei ou regulamento. Na mesma linha, as conclusões de auditoria não assumiram a forma de opinião concisa e de formato padronizado, com manifestação do seu grau de segurança, sobre a conformidade das transações.

Cabe mencionar que o Manual de Auditoria Financeira do TCU abordou, com maior completude, as orientações a respeito da operacionalização dos requisitos que tratam dos riscos de auditoria e entendimento dos controles internos na delimitação dos procedimentos de auditorias financeiras, bem como sobre o fornecimento de um nível de asseguração adequado, conforme as normas da Intosai. Se a Corte de Contas possui pretensão de estar mais aderente às normas internacionais de auditoria, é recomendável incorporar considerações mais detalhas sobre procedimentos técnico-operacionais nos manuais e orientações de auditoria de conformidade.

Em menor grau, as fiscalizações estudadas nesta pesquisa também revelaram lacunas quanto aos requisitos desenvolvidos para auditorias operacionais pelas normas de auditoria.

Algumas auditorias operacionais foram inexpressivas em deixar claro como o objetivo de auditoria se relacionava com os princípios de economia, eficiência, eficácia e efetividade, bem como os motivos pelos quais os problemas observados nos resultados prejudicam o desempenho do objeto fiscalizado, quanto a esses princípios. Em regra, as relações entre os itens de objetivo e a descrição dos achados ficaram apenas no âmbito de inferências quanto ao impacto no desempenho da atividade fiscalizada.

Os riscos de auditoria e riscos de fraude não foram abordados nos relatórios das auditorias operacionais estudadas. No entanto, os requisitos incorporados às normas de auditoria são menos exigentes quanto a sua aplicabilidade em auditorias operacionais, comparado à aplicação em auditorias de conformidade.

Este trabalho, além de demonstrar as dificuldades relatadas no problema de pesquisa, referente à existência de questionamentos acerca da utilização dos métodos de trabalho na consecução de auditorias, tendo em vista as diferentes abordagens existentes, possibilita melhor compreensão do tema e esclarece incertezas e dificuldades quanto à utilização das ferramentas adequadas na realização de cada tipo de auditoria. Ademais, manifesta a necessidade da normatização de requisitos técnico-procedimentais específicos para auditorias integradas, bem como demonstra oportunidade de melhorias nas orientações e manuais de auditoria de conformidade existentes.

De modo a aprofundar as questões discutidas nesta pesquisa, sugere-se ainda a realização de estudos investigativos sobre a realização de auditorias integradas, com objetivo de propor modelos e metodologias adequadas para a realização de auditorias que possuam aspectos operacionais e de conformidade, concomitantemente.

## Referências bibliográficas

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União, Salvador, 2006. Disponível em: [http://www.adm.ufba.br/sites/default/files/publicacao/arquivo/frederico\\_albuquerque.pdf](http://www.adm.ufba.br/sites/default/files/publicacao/arquivo/frederico_albuquerque.pdf) Acesso em: 26 de março de 2019.

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. *Revista do Serviço Público*, v. 53, n. 2, p. 5-35, 2014.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. Avaliação Metodológica de Algumas Ferramentas de Auditoria Operacional. Brasília, 2008. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/avaliacao-metodologica-de-algumasferramentas-de-auditoria-operacional.htm> Acesso em: 26 de março de 2019.

CANADIAN COMPREHENSIVE AUDITING FOUNDATION (CCAF). *Comprehensive Auditing - An Introduction*. Ottawa: CCAF, 1994.

CCAF; LECLERC, Guy; MOYNAGH, W. David; BOISCLAIR, Jean-Pierre; HANSON, Hugh R. *Accountability, performance reporting, comprehensive audit: an integrated perspective*. Ottawa: CCAF-FCVI, 1996.

DE ALMEIDA, Carlos Wellington Leite. Auditoria operacional: conceito, proposta e crítica. *Revista do TCU*, n. 123, p. 42-59, 2012.

DOXSEY, Jaime Roy; DE RIZ, Joelma. *Metodologia da pesquisa científica*. ESAB - Escola Superior Aberta do Brasil, v. 2003, 2002.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. *Métodos de pesquisa*. Plageder, 2009.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. *Caderno de Estudos*, n. 21, p. 1-18, 1999.

INTOSAI. *Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público – ISSAI 100*, 2013. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017.

INTOSAI. *Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional – ISSAI 300*, 2013. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017.

INTOSAI. *Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade – ISSAI 400*, 2013. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017.

INTOSAI. *Norma para Auditoria Operacional – ISSAI 3000*, 2016. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017.

INTOSAI. Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional – ISSAI 3100, 2016. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017.

INTOSAI. Norma para Auditoria de Conformidade – ISSAI 4000, 2016. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017. INTOSAI. Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros – ISSAI 4100. Disponível em: [http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/ISSAI\\_4100\\_SDirectrices\\_Auditoria\\_de\\_Cumplimiento.pdf](http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/ISSAI_4100_SDirectrices_Auditoria_de_Cumplimiento.pdf) Acesso em: 26 de março de 2019.

INTOSAI. iCAT Performance Audit: A mapping tool for ISSAI Implementation. Draft Version 2, 2014.

INTOSAI. iCAT Compliance Audit: A mapping tool for ISSAI Implementation. Draft Version 2, 2015.

MATOS, Marcos Lima. Auditoria Operacional no TCU: Impacto da metodologia na realização dos trabalhos e nas constatações. Brasília, 2009. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/auditoria-operacional-no-tcu-impacto-dametodologia-na-realizacao-dos-trabalhos-e-nas-constatacoes.htm> Acesso em: 26 de março de 2019.

POLLITT, Christopher. Desempenho ou Legalidade: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Manual de Auditoria Operacional. Brasília: TCU, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Orientações para auditorias de conformidade. Brasília: TCU, 2010b.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Padrões de auditoria de conformidade. Brasília: TCU, 2010c.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU. Manual da auditoria de resultados. 2016. Disponível em: [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_PT.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF) Acesso em: 26 de março de 2019.

### **Missão**

Aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo

### **Visão**

Ser referência na promoção de uma Administração Pública efetiva, ética, ágil e responsável