



**RICARDO
ALEXANDRE**
cursos on-line

Auditoria

Manual de Auditoria Operacional do
TCU - MANOP



Professor

Tonyvan Carvalho



www.ricardoalexandre.com.br

Auditoria governamental: Manual de Auditoria Operacional do TCU - MANOP

1. MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL DO TCU

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

Economicidade, eficiência, efetividade e eficácia:

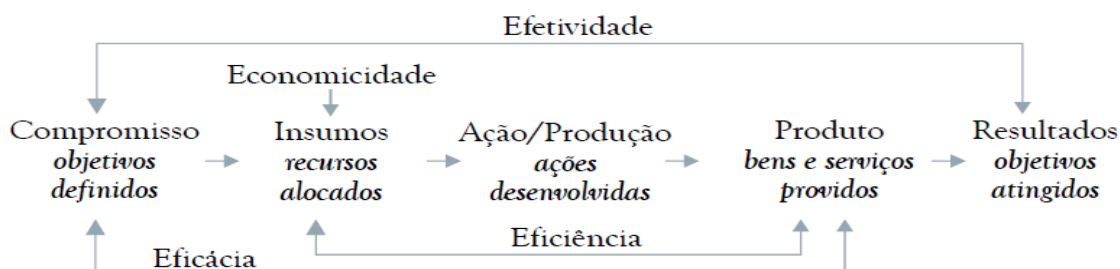
Economicidade significa **minimizar os custos dos recursos**. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.

Eficiência significa obter **o máximo dos recursos disponíveis**. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.

Efetividade diz respeito a **atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos**.

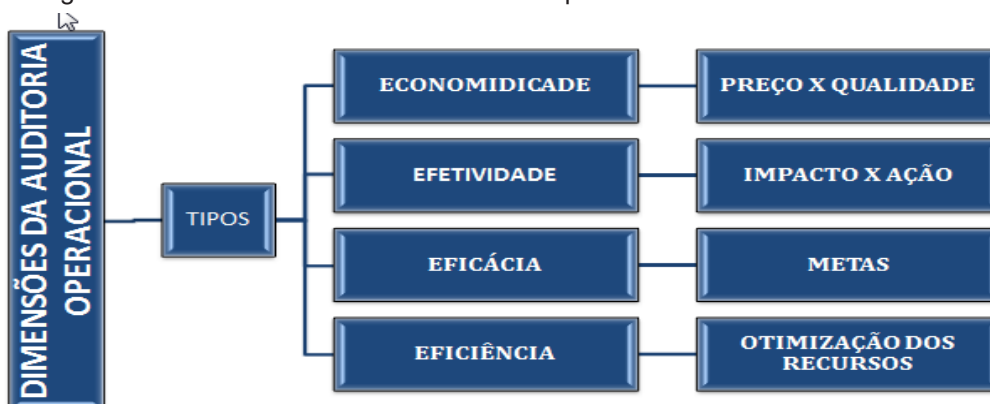
Eficácia é definida como o grau de alcance das **metas programadas** (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados (COHEN; FRANCO, 1993).

O diagrama de insumo-produto ilustra essas dimensões e suas inter-relações:



Fonte: Adaptado de ISSAI 3000/1.4, 2004.

O diagrama ilustra as dimensões da Auditoria Operacional:



Anotações:

Características da Auditoria Operacional:

Maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria.

Por serem específicas, necessitam de conhecimentos especializados e abordagem diferenciada, como é o caso das avaliações de programa, auditoria de tecnologia de informação e de meio ambiente.

O relatório trata da economicidade e da eficiência na aquisição e aplicação dos recursos, assim como da eficácia e da efetividade dos resultados alcançados.

São mais abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios, conseqüentemente, são mais analíticos e argumentativos.

A participação do gestor e de sua equipe é fundamental em várias etapas do ciclo de Auditoria Operacional.

Empregam ampla seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais .

Características da Auditoria de Regularidade:

Menor flexibilidade na escolha de temas, pois adota padrões relativamente fixos.

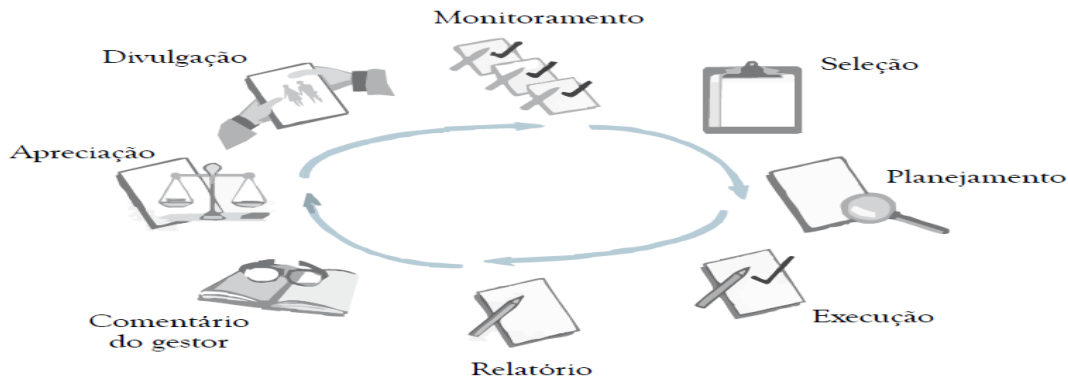
As conclusões assumem a forma de opinião concisa e de formato padronizado sobre demonstrativos financeiros e sobre a conformidade das transações com leis e regulamentos, ou sobre temas como a inadequação dos controles internos, atos ilegais ou fraude.

O exame da materialidade está diretamente relacionado ao montante de recursos envolvidos

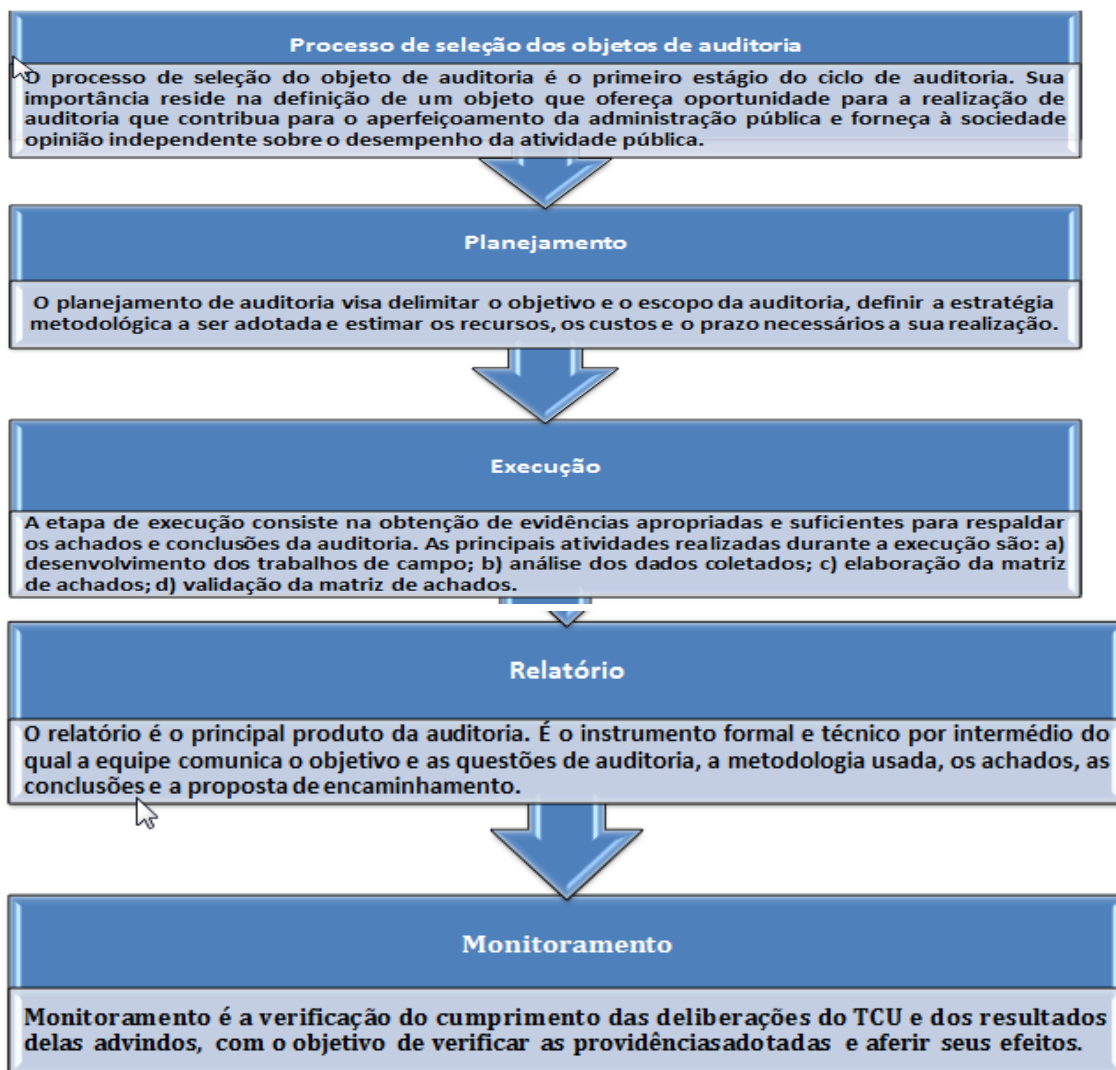
Sinteticamente, o **ciclo de auditoria operacional** se inicia com o processo de **seleção dos temas**. Após a definição de tema específico, deve-se proceder ao **planejamento** com vistas à elaboração do projeto de auditoria, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria.

Anotações:

Ciclo operacional



Fonte: Adaptado de NAO, 1996.



Anotações:

Seleção

Processo de seleção dos objetos de auditoria

O processo de seleção do objeto de auditoria é o primeiro estágio do ciclo de auditoria. Sua importância reside na definição de um objeto que ofereça oportunidade para a realização de auditoria que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública e forneça à sociedade opinião independente sobre o desempenho da atividade pública.

Critérios de seleção

Realizadas as escolhas estratégicas, o próximo passo do processo de seleção de objetos de auditoria é definir os critérios que serão usados para selecionar objetos específicos de auditoria.

O **principal critério** de seleção é a **capacidade de a auditoria agregar valor**, por meio de sua contribuição para a avaliação e a melhoria da gestão pública (ISSAI 3000/3.2, 2004). **Outros critérios podem ser usados**, entre os quais se destacam os citados nos normativos da Intosai e do TCU: **materialidade, relevância e vulnerabilidade** (ISSAI 3000/3.2, 2004; BRASIL, 2005). Esses critérios estão fortemente relacionados, mas são apresentados separadamente de forma a facilitar a compreensão de como operacionalizar o processo de seleção.

Agregação de valor: Agregar valor refere-se a **produzir novos conhecimentos e perspectivas sobre o objeto de auditoria** (ISSAI 3000/3.2, 2004).

Materialidade: O critério de materialidade indica que o processo de seleção deve levar em consideração os **valores envolvidos no objeto de auditoria**, pois a auditoria deve produzir benefícios significativos.

Relevância: O critério de relevância indica que as auditorias selecionadas devem procurar responder questões de **interesse da sociedade**, que estão em debate público e são valorizadas.

Vulnerabilidade: No contexto do processo de seleção, as vulnerabilidades são situações ou propriedades intrínsecas do objeto de auditoria que podem estar associadas à **ocorrência de eventos adversos** (ABNT, 2009).

Planejamento

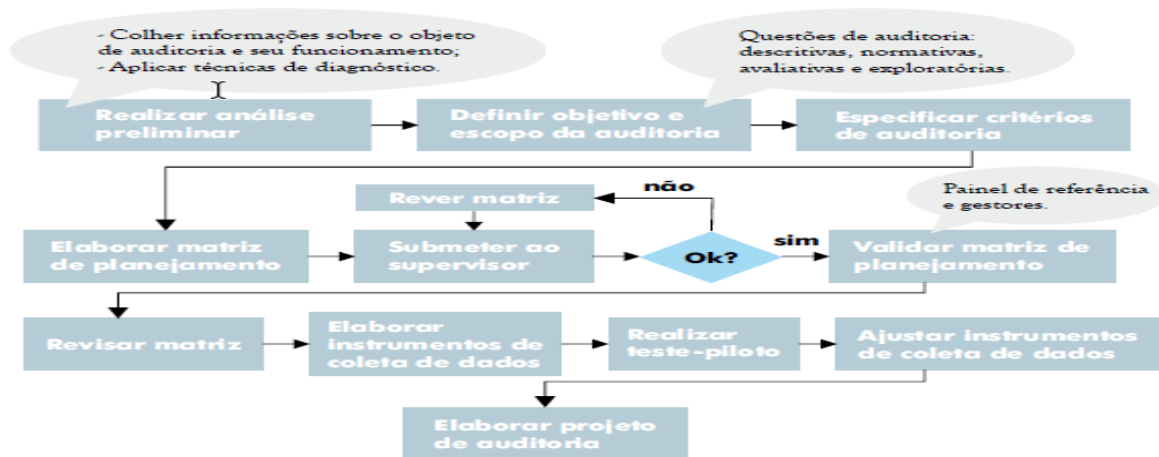
Segundo a International Organization of Supreme Audit Institution (Intosai), o planejamento deve ser realizado de modo a assegurar que uma auditoria de alta qualidade seja conduzida de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade (ISSAI 3000/3.3, 2004). O planejamento consiste das **seguintes atividades**:

- a) **análise preliminar do objeto de auditoria;**
- b) **definição do objetivo e escopo da auditoria;**

Planejamento

- c) **especificação dos critérios de auditoria;**
- d) **elaboração da matriz de planejamento;**
- e) **validação da matriz de planejamento;**
- f) **elaboração de instrumentos de coleta de dados;**
- g) **teste-piloto;**
- h) **elaboração do projeto de auditoria.**

Anotações:



Elaboração da matriz de planejamento

O propósito da matriz de planejamento é **auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e a orientação da equipe na fase de execução**. É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia e auxiliando a condução dos trabalhos de campo. A matriz de planejamento é um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe à medida que o trabalho de auditoria progride.

A matriz é também o principal instrumento de apoio à elaboração do projeto de auditoria, pois contém as informações essenciais que o definem. Daí a importância da discussão amadurecida da matriz antes de se iniciar a redação do projeto de auditoria.

Matriz de planejamento

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

Anotações:

Matriz de achados

As constatações e informações obtidas durante a execução da auditoria, bem como as propostas de conclusões, recomendações e determinações, são registradas na matriz de achados.

A matriz de achados é instrumento útil para subsidiar e nortear a elaboração do relatório de auditoria, porque permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados.

Situação encontrada	Critério	Achado			Boas práticas	Recomendações e determinações	Benefícios esperados
		Evidências e análises	Causas	Efeitos			
Constatações de maior relevância, identificadas na fase de execução.	Padrão usado para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado.	Resultado da aplicação dos métodos de análise de dados e seu emprego na produção de evidências. De forma sucinta, devem ser indicadas as técnicas usadas para tratar as informações coletadas durante a execução e os resultados obtidos.	Podem ser relacionadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, ou estar fora do controle ou da influência do gestor. A identificação de causas requer evidências e análises robustas. As deliberações conterão as medidas consideradas necessárias para sanear as causas do desempenho insuficiente.	Consequências relacionadas às causas e aos correspondentes achados. Pode ser uma medida da relevância do achado.	Ações identificadas que comprovadamente levam a bom desempenho. Essas ações poderão subsidiar a proposta de recomendações e determinações.	Devem ser elaboradas de forma a tratar a origem dos problemas diagnosticados. Sugere-se parcimônia na quantidade de deliberações e priorização para solução dos principais problemas.	Melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações. Os benefícios podem ser quantitativos e qualitativos. Sempre que possível, quantificá-los.

Relatório

O relatório é o principal produto da auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento (BRASIL, 2009a). A Intosai apresenta os padrões internacionais de elaboração de relatórios de auditoria governamental para as Entidades de Fiscalização Superior.

Ao final de cada auditoria, o auditor deve preparar opinião escrita ou relatório, registrando os achados de forma adequada; seu conteúdo deve ser fácil de entender e livre de ideias vagas e ambíguas, deve incluir somente informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes, ser independente, objetivo, justo e construtivo. (ISSAI 400/7, 2001.)

O principal instrumento de apoio à elaboração do relatório de auditoria é a matriz de achados.

Monitoramento

Monitoramento é a verificação do cumprimento das deliberações do TCU e dos resultados delas advindos, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos.

O principal objetivo do monitoramento é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a auditoria, seja pela implementação das deliberações ou pela adoção de outras medidas de iniciativa do gestor. A expectativa de controle criada pela realização sistemática de monitoramentos contribui para aumentar a efetividade da auditoria.

Plano de ação

O plano de ação é um documento apresentado pelo gestor ao TCU que formaliza as ações que serão

<p>Anotações:</p> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/>

tomadas para atender as deliberações propostas no sentido de corrigir os problemas identificados durante a auditoria. Envolve, basicamente, um cronograma em que são definidos responsáveis, atividades e prazos para a implementação das deliberações. Esse instrumento norteia o processo de monitoramento e tende a aumentar a sua efetividade.

Situação das deliberações

Com base nos dados e informações coletados durante o monitoramento, a equipe classificará as deliberações, segundo o grau de implementação, no período verificado, em uma das seguintes categorias (BRASIL, 2009b):

- a) **implementada - quando o problema apontado pela auditoria e objeto da deliberação proposta foi solucionado por meio de providências incorporadas às atividades regulares do objeto auditado;**
- b) **não implementada;**
- c) **parcialmente implementada - quando o gestor considerou concluídas as providências referentes à implementação da deliberação, sem implementá-la totalmente;**
- d) **em implementação - se há evidências de que existem ações em curso no sentido de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria e que deram origem à deliberação proposta;**
- e) **não mais aplicável - em razão de mudanças de condição ou de superveniência de fatos que tornem inexecutável a implementação da deliberação.**

Controle de qualidade

Controle de qualidade nas auditorias operacionais é o conjunto de políticas, sistemas, e procedimentos estabelecidos para proporcionar adequada segurança de que os trabalhos alcancem seus objetivos, tenham excelência técnica e satisfaçam as normas e os padrões profissionais estabelecidos (ISSAI 3000/Apêndice 4, 2004).

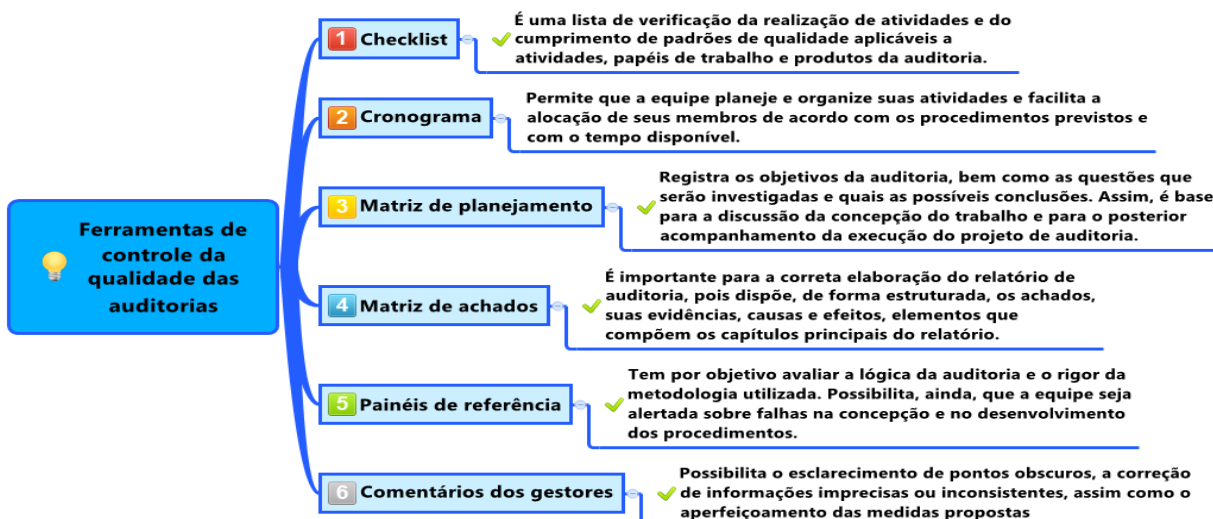
Ferramentas de controle de qualidade

O controle de qualidade nas auditorias operacionais é realizado com o auxílio de determinadas técnicas e procedimentos rotineiros que facilitam a sua aplicação. As **principais ferramentas de controle de qualidade são:**

- a) **checklists de qualidade;**
- b) **cronograma;**
- c) **matriz de planejamento;**
- d) **matriz de achados;**
- e) **painéis de referência;**

Anotações:

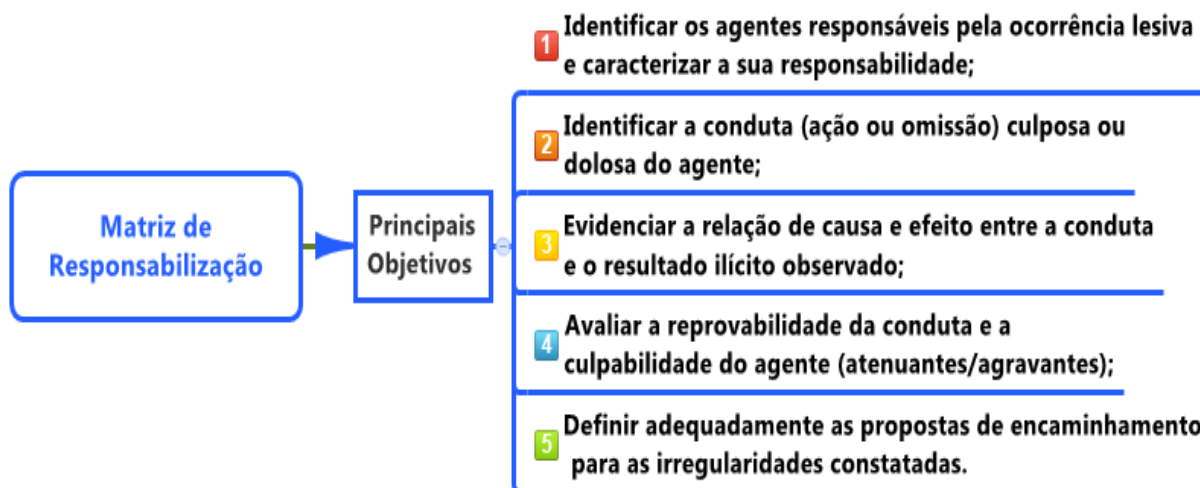
<hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/>



Matriz de Responsabilização

Conforme definido na Portaria Adplan n. 1/2010 (BRASIL, 2010, p. 26), “a matriz de responsabilização permite a verificação da responsabilidade pelo achado e deve ser preenchida sempre que houver achados que se constituam em irregularidades, cuja proposta de encaminhamento seja pela audiência ou citação de responsáveis, e somente para esses achados”.

Em outras palavras, a matriz de responsabilidade é uma ferramenta útil à disposição do auditor para que ele possa melhor fundamentar uma proposta de citação ou audiência de responsáveis, estabelecendo um “roteiro” mínimo para a discriminação da conduta, do resultado e dos responsáveis pela ocorrência.



Anotações:

Matriz de Responsabilização

ACHADO	RESPONSÁVEL	PERÍODO DE EXERCÍCIO	CONDUTA	NEXO DE CAUSALIDADE (entre a conduta e o resultado ilícito)	CULPABILIDADE
Descrever somente os títulos dos achados que constituem irregularidades	Indicar, além do nome, o cargo e o CPF do responsável pessoa física. (2.1)	Indicar sempre e para todos os responsáveis o período de exercício. (2.2)	Devem constar da coluna "Conduta": - ação corpórea - verbos no infinito, evidências e conduta correta. - omissão - norma e ação correta (2.3)	Evidenciar a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. ...resultou... ...propiciou... ...possibilitou... (2.4)	Avaliar a reprovabilidade da conduta, trazendo resposta aos questionamentos propostos nas instruções de preenchimento da matriz. (2.5)

Auditoria governamental:

Manual de Auditoria Operacional do TCU

Questões de concursos

01. (Auditor Municipal de Controle Interno (CGM João Pessoa)/Geral/Auditoria, Fiscalização, Ouvidoria e Transparência/CESPE / 2018) A respeito dos objetivos e dos procedimentos do auditor na realização do seu trabalho, julgue o item a seguir.

A matriz de achados é instrumento útil para a execução de auditoria, porém não se trata de um item importante para subsidiar e nortear a elaboração do relatório de auditoria, porque não permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório.

() Certo () Errado

02. (Analista de Controle (TCE-PR)/Contábil/CESPE/2016)

Com relação à auditoria operacional, assinale a opção correta.

- a) Um exemplo de ferramenta de controle de qualidade na execução de uma auditoria operacional é a matriz de achados, que, entre outros usos possíveis, auxilia no exame de evidências, causas e efeitos e demais elementos do relatório de auditoria.
- b) Comparadas às auditorias de regularidade, as auditorias operacionais são menos flexíveis na escolha de temas, objetos de auditoria e metodologias de trabalho.
- c) O monitoramento de uma auditoria operacional consiste no exame da situação existente, identificada e documentada dos trabalhos.
- d) Em auditoria operacional, o requisito eficácia refere-se ao alcance dos resultados pretendidos por prazo indeterminado.
- e) São as seguintes as etapas de planejamento de uma auditoria operacional: especificação dos critérios, sistematização dos instrumentos de coleta de dados, teste final e elaboração do projeto.

Anotações: <hr/> <hr/> <hr/> <hr/> <hr/>

03. (Auditor do Ministério Público (MPE AL)/FGV/2018) A Matriz de Planejamento é um quadro-resumo das informações relevantes de uma auditoria, tratando-se de um papel de trabalho que organiza e sistematiza toda a etapa de planejamento, com o propósito de orientar a equipe na fase de execução.

A matriz integra o programa de auditoria, contendo alguns dos elementos essenciais que o definem, entre os quais estão as questões de auditoria.

Na elaboração das questões de auditoria deve-se levar em conta os aspectos listados a seguir, à exceção de um. Assinale-o.

- a) O texto deve ser redigido com clareza.
- b) Os termos usados devem ser definidos e mensurados.
- c) Os questionamentos devem ter viabilidade investigativa.
- d) O texto deve ter coerência.
- e) O texto deve apresentar os resultados esperados.

04. (Analista Portuário II (EMAP) / 2018 / Financeira e Auditoria Interna /CESPE) Determinado auditor defrontou-se com evidências circunstanciais acerca de uma não conformidade na área auditada. Ele, então, elaborou matriz de seus achados de auditoria.

Com relação a essa situação hipotética e aos múltiplos aspectos a ela relacionados, julgue o item a seguir.

A matriz de achados de auditoria impossibilita a elaboração de relatórios mais concisos e objetivos, pois estimula a inserção de detalhes ou de informações estranhas aos componentes dos achados.

() Certo () Errado

05. (Auditor Estadual (TCM-BA)/Controle Externo/CESPE/2018)

A matriz de achados de auditoria deve

- a) restringir-se às constatações e informações obtidas durante a execução da auditoria.
- b) ser elaborada depois da confecção do relatório final de auditoria.
- c) conter uma única causa para cada achado de auditoria.
- d) conter todas as propostas de deliberação.
- e) ser validada mediante de um painel de referência.

06. (CESPE– Analista Administrativo de Procuradoria (PGE PE)-2019)

De acordo com as normas nacionais e internacionais de auditoria no setor público, julgue o item a seguir.

Nos relatórios de auditoria operacional, devem-se evitar terminologias técnicas, dando-se preferência a expressões de uso correto e comum.

() Certo () Errado

07. (IBADE – Contador (JARU - PREVI) / 2019) (Ciclo operacional da auditoria interna)

- 1 - Programa de trabalho
- 2 - Monitoramento das recomendações
- 3 - Planejamento e levantamento do processo
- 4 - Execução

Anotações:

5 - Relatório de conclusão

Os itens acima enumerados de 1 a 5 estão em desordem quanto à sequência correta das etapas de auditoria; sendo assim, a alternativa que contém a ordem correta é:

- a) 3-4-5-2-1.
- b) 1-3-4-5-2.
- c) 3-1-4-5-2.
- d) 2-3-1-4-5.
- e) 2-1-3-4-5.

Anotações:

GABARITO

01	E
02	A
03	E
04	E
05	E
06	C
07	C

Anotações:
