



**KAROL DA SILVA VIEIRA**

**AUDITORIA OPERACIONAL COMO PROCEDIMENTO DE  
GESTÃO PÚBLICA DE QUALIDADE NA TOMADA DE  
DECISÃO**

**LAVRAS-MG  
2019**

**KAROL DA SILVA VIEIRA**

**AUDITORIA OPERACIONAL COMO PROCEDIMENTO DE GESTÃO PÚBLICA  
DE QUALIDADE NA TOMADA DE DECISÃO**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Administração Pública, para obtenção do título de Bacharel.

Prof. Dr. Gideon Carvalho de Benedicto  
Orientador

**LAVRAS – MG  
2019**

**KAROL DA SILVA VIEIRA**

**AUDITORIA OPERACIONAL COMO PROCEDIMENTO DE GESTÃO PÚBLICA  
DE QUALIDADE NA TOMADA DE DECISÃO**

**OPERATIONAL AUDIT AS PROCEDURE OF PUBLIC QUALITY MANAGEMENT  
IN THE DECISION-MAKING**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Lavras, como parte das exigências do Curso de Administração Pública, para obtenção do título de Bacharel.

APROVADO em 18 de junho de 2019.  
Prof. Dr. Gideon Carvalho de Benedicto - UFLA  
Prof. Dr. Janderson Martins Vaz - UFLA

Prof. Dr. Gideon Carvalho de Benedicto  
Orientador

**LAVRAS – MG  
2019**

*Dedico a Deus que diante das adversidades me manteve firme e de pé, à Elena filha tão amada e responsável por me dar a força que tanto precisava para continuar, aos meus pais que independente da situação sempre estiveram ao meu lado incentivando e apoiando.*

## AGRADECIMENTOS

Agradecer é admitir que não podemos ser auto-suficientes, agradecer é entender que não existe caminho só e que na maioria das vezes somos pedras brutas que aos poucos vão sendo lapidadas para se tornar algo melhor.

Agradeço a Deus, que por trás de uma grande conquista existe uma porção de fé ainda maior, e de tanto insistir, orar e acreditar.. Deus abençoou.

Agradeço a Universidade Federal de Lavras, especialmente ao Departamento de Administração e Economia pela oportunidade.

Agradeço a minha família, por toda dedicação, por todas as vezes que saíram as pressas para levar alguma atividade que ficou na estante, pelo passe de ônibus, por cada centavo cedido para que eu tivesse acesso ao material disponível na copiadora, por todos os puxões de orelha quando a preguiça batia a porta, por todas as vezes que me escutaram em pleno desespero e aos prantos que eu não conseguiria trabalhar e estudar, ver meu rendimento cair e não me julgar por isso, por todo amor e incentivo.

Agradeço aos amigos que a universidade me deu, ao Luiz (com Z) que é luz em forma humana, por ser tão solícito, por cada resumo, por todas as vezes que me ajudou quando tive dificuldade, por ser a pessoa mais “dar, sem receber” que eu já tive o prazer de encontrar. À Fernanda (Fer para os íntimos), prima e companheira dessa graduação, obrigada por apenas ouvir e pelas risadas igual foca, por cada incentivo. Ao meu trio parada dura, Bruna, Elza e Suyara, meninas vocês me acolheram no pior e mais triste momento da minha vida, vocês literalmente me pegaram pela mão e disseram: “Você dá conta sim! A gente ta aqui!”, vocês me tiraram de um buraco que eu achava impossível sair, a vocês o desejo de sucesso mais sincero que possa existir. À Daniela Garcia, pela ajuda na prorrogação do segundo tempo, por ficar doida junto comigo, por me amparar e por me acalmar.

Agradeço a professora Andressa Furtini, ex membro da instituição, responsável por fazer o amor pela auditoria nascer e criar raiz, sem você e seu jeito doce auditoria não tocava meu coração a ponto de escrever sobre ela.

Ao Gideon (que eu chamo de Gid), que foi como um pai pra mim, pelo carinho, pela compreensão (troféu do ano), paciência e amparo em meio a tanta ansiedade.

A todos os meus professores, titulares e substitutos da administração pública, sem vocês a obtenção desse título seria impossível.

Agradeço em último, mas nem de longe menos importante, à Elena, filha e fonte da minha força, que mesmo tão jovem foi capaz de acalantar um coração aflito e inseguro, por cada colinho e carinho que me deu, por todos: “mamãe, você é corajosa!”, obrigada por tanto amor.

## RESUMO

Pretendeu-se, nesse trabalho, por meio de pesquisa bibliográfica estudar a auditoria operacional como um procedimento para uma gestão pública de qualidade, demonstrar a importância da existência de Auditoria Operacional atuante e participativa no alcance de objetivos e metas de uma instituição pública, partindo-se da premissa de que este sistema tem a função de auxiliar no alcance da missão e dos objetivos estratégicos da organização, utilizando-se, para isso, de instrumentos de apoio. Objetivou-se demonstrar a utilização desse procedimento já aplicado em alguns órgãos públicos e sua efetividade. Todavia, o que foi descoberto é que essa ferramenta é pouco utilizada dentro de estruturas públicas menores, citando como exemplo prefeituras municipais. Para tal, a pesquisa valeu-se do método de revisão teórica. Buscando o êxito deste propósito, definiu-se, primeiramente, Auditoria Operacional, suas funções e obrigações segundo a legislação vigente, tipos de auditoria e suas classificações, abordagem e detalhamento da estrutura de auditoria operacional suas dimensões e procedimentos éticos. Constituíram também objetivos do trabalho avaliar e identificar o uso da auditoria operacional dentro dos órgãos públicos, mediante leitura de artigos, livros e revistas online relacionadas ao tema proposto, empregando-se pesquisa descritiva na realização desse trabalho. Procedeu-se, por fim, à elaboração de considerações finais sobre o estudo da questão focalizada, dentro das quais foram elaboradas recomendações para melhorias da funcionalidade da auditoria operacional dentro das gestões públicas. Avalia-se que o estudo permitiu a ampliação do conhecimento teórico sobre o tema. Espera-se que a pesquisa possa prover subsídios à proposição de novos estudos, com o enfoque em soluções para o problema apresentado.

**Palavras-chave:** Auditoria Operacional. Gestão Pública. Controle Interno.

## ABSTRACT

The purpose of this paper was to study the operational audit as a procedure for quality public management, to demonstrate the importance of having an Operational Audit that is active and participatory in the achievement of the objectives and goals in a public institution, it is assumed that this system has the function of assisting in achieving the mission and the strategic objectives of the organization, using, for this, instruments of support. The objective was to demonstrate the use of this procedure already applied in some public agencies and its effectiveness. However, what has been discovered is that this tool is little used within smaller public structures, citing as example municipal municipalities. For this, the research was based on the theoretical revision method. Seeking the success of this purpose, it was first defined, Operational Audit, its functions and obligations according to the current legislation, types of audit and their classifications, approach and detail of the structure of operational audit its dimensions and ethical procedures. The objective of this study was to evaluate and identify the use of operational auditing within public agencies, through the reading of articles, books and online journals related to the proposed theme, using descriptive research in the accomplishment of this work. Finally, final considerations on the study of the focused question were elaborated, within which recommendations were made for improvements in the functionality of operational auditing within public management. It is evaluated that the study allowed the expansion of theoretical knowledge about the subject. It is hoped that the research may provide subsidies for proposing new studies, with a focus on solutions to the presented problem.

**Keywords:** Operational Audit. Public administration. Internal control.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
1.1 Problema de Pesquisa .....	10
1.2 Objetivos.....	10
1.2.1 Objetivo Geral .....	10
1.2.2 Objetivos Específicos.....	10
1.3 Justificativa.....	11
1.4 Procedimentos Metodológicos .....	11
1.5 Estrutura do Trabalho .....	12
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>13</b>
2.1 Conceito de Auditoria .....	13
2.1.1 Tribunal de Contas da União (TCU) .....	15
2.2 Tipos de Auditoria .....	16
2.3 Auditoria Operacional .....	19
2.3.1 Planejamento .....	27
2.3.2 Execução .....	29
2.3.4 Relatório .....	31
2.3.5 Monitoramento.....	34
2.4 Desafios da Auditoria Operacional.....	36
<b>3 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>38</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>39</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Etimologicamente, o termo auditoria deriva-se do latim *audire*, que significa ouvir (ARAÚJO, 2001, citado por SOUZA;DYNIEWICZ; KALINOWSK, 2010, p. 71). Inicialmente foi traduzido pelos ingleses como *auditing*, para designar termos técnicos para a revisão dos registros contábeis, mas atualmente o entendimento de seu sentido é mais amplo e consiste na ação independente de confrontar determinada condição com um critério preestabelecido, que se configura como a situação ideal para que se possa opinar ou comentar a respeito de algo ou de alguma situação (SOUZA;DYNIEWICZ; KALINOWSK, 2010).

Assim, segundo Mendes *et al* (2017, p. 33), a auditoria “compreende o exame de documentos e obtenção de informações e confirmações internas e externas relacionadas com o controle do patrimônio na empresa, com objetivo de concreta exatidão e dos registros contábeis”.

Costa (2015), em seus achados científicos, mostra que a auditoria é a comparação entre os fatos concretos e desejados com a intenção de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializando em relatórios de auditoria. Consta ainda de uma técnica contábil aplicada ao exame dos registros, demonstrações e de qualquer informação contábil, que objetiva apresentar opiniões, conclusões críticas e orientações sobre situação da empresa, pública ou privada, de eventos que já tenham acontecido ou que venham a acontecer. Ainda na administração pública, a auditoria é definida como o conjunto de técnicas que visa analisar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação do dinheiro público por instituições de direito público e privado, mediante a comparação entre uma situação encontrada com critério técnico, legal ou operacional.

Segundo o Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul (TCE-MS, 2009), o Tribunal de Contas da União (TCU) define a auditoria operacional como sendo um processo de coleta e de análise sistemáticas de informações sobre características, processos e resultados de um programa, atividade ou organização, com base em critérios fundamentados, com o objetivo de aferir o desempenho da gestão governamental, que dá subsídios a mecanismos de responsabilização por desempenho e contribui para aperfeiçoar a gestão pública. Trata-se de um exame independente da eficiência e da eficácia das atividades, dos programas e dos organismos da Administração Pública, prestando a devida atenção à economia, com o objetivo de realizar melhorias.

Portanto, sua importância se dá na medida em que ela permite que o Estado preste suas contas, ou seja, é auditando que é possível perceber a eficiência e a eficácia da administração pública direta e indireta. Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a prestação de contas se tornou imprescindível entre os órgãos federais, estaduais e municipais, como será melhor descrito posteriormente. Como exemplo de auditoria, é possível citar a Auditoria de Avaliação da Gestão, Auditoria de Acompanhamento da Gestão, a Auditoria Contábil e a Auditoria Operacional, que será o tema deste trabalho.

## **1.1 Problema de Pesquisa**

Diante das novas características gerenciais da Administração Pública, existe uma demanda por informações úteis do funcionamento de projetos governamentais. Assim, a auditoria operacional pode contribuir na geração de informações que serão utilizadas no processo de tomada de decisão do gestor, fazendo com que ele possa tomar decisões mais assertivas dentro de sua organização, visto que, muitas das vezes, não é possível que o gestor vivencie diariamente os problemas/gargalos existentes em cada setor.

Assim, mediante o supracitado, surge o seguinte questionamento: “Como a auditoria operacional pode auxiliar nas decisões organizacionais na Administração Pública?”.

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

O trabalho tem como objetivo geral discutir os conceitos de Auditoria Operacional como auxiliador no processo decisório, apontando sua classificação e estrutura organizacional na Administração Pública.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

Os objetivos específicos são:

- discutir os conceitos de auditoria operacional e sua importância na Administração Pública;
- entender a classificação da Auditoria Operacional;
- compreender a estrutura da Auditoria Operacional na Administração Pública.

### 1.3 Justificativa

As instituições do setor público são dependentes de um processo burocrático para aquisição de suprimentos e reparos. A falha na comunicação, a falta de acompanhamento periódico efetivo das necessidades e previsão de gastos torna o processo moroso e ineficiente.

Entende-se que o conhecimento das realidades das instituições é um fator essencial para a tomada de decisão, partindo do pressuposto que as evidências podem auxiliar nas previsões futuras.

Assim, se faz necessário apresentar toda e qualquer informação útil que venha auxiliar os processos, garantir fidelidade das informações e propor melhorias para a evolução da instituição. Por este fato, percebe-se grande contribuição que a Auditoria Operacional por meio de seus mecanismos de verificação, análise e sugestão podem fornecer aos gestores.

Para o meio acadêmico, este estudo é de suma importância para os futuros administradores que buscam enriquecimento na formação profissional, para uma gestão de qualidade na tomada de decisão.

### 1.4 Procedimentos Metodológicos

Este estudo trata-se de uma revisão bibliográfica realizada no segundo semestre de 2018. Foram utilizadas as bases eletrônicas de dados *Scientific Electronic Libraly Online* (SciELO), além de sites de instituições de pesquisa por conterem publicações sobre a auditoria operacional como ferramenta de gestão.

O tema explorado na presente pesquisa foi realizado por meio de uma seleção de publicações em língua portuguesa, com os seguintes descritores: Auditoria, Auditoria Operacional, e Administração Pública.

A seleção se deu por meio de leitura, análise e síntese dos materiais de forma reflexiva, a fim de obter as informações concisas para a elaboração deste trabalho. Para o critério de inclusão, foram selecionados artigos, teses, dissertações e artigos científicos, publicados entre 2007 a 2018, por se tratar do período longitudinal da última década, em idioma português. Outras publicações anteriores a 2007 foram citadas na pesquisa devido à grande relevância para o estudo. Foram excluídos trabalhos não pertinentes ao tema estudado.

### **1.5 Estrutura do Trabalho**

A estrutura deste trabalho monográfico é iniciada pela Introdução, na qual são apresentados a contextualização do tema, Problema de Pesquisa, Objetivos, Justificativa e os Procedimentos Metodológicos. O segundo capítulo trata-se do Referencial Teórico, dentro dele são abordados os temas de Auditoria, Classificação das Auditorias e, por fim, Auditoria Operacional. Logo após, tem-se o terceiro capítulo que traz as Considerações Finais pertinentes ao trabalho, seguido pelas Referências.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo aborda a auditoria de maneira ampla e, em específico, sobre a auditoria operacional. Para melhor compreensão do estudo, optou-se por dividi-lo em três tópicos. O primeiro, nomeado Conceito de Auditoria trata da auditoria de forma geral: seu conceito, objetivo e um breve histórico. O segundo tópico, Tipos de Auditoria, como o próprio nome diz, traz classificações dos principais autores sobre a auditoria. O último tópico trata da Auditoria Operacional: definições, breve histórico e as etapas para sua implementação em uma organização.

### 2.1 Conceito de Auditoria

De acordo com estudos de Ayach, Moimaz e Garbin (2013, p. 238), a atividade de auditoria, principalmente no setor contábil, é antiga, cuja expressão latina *auditore*, significa "que ou aquele que ouve". No entanto, o termo auditoria foi usado pelos ingleses para designar a tecnologia contábil da revisão (*auditing*), com o propósito de fazer balanço, tendo sido, posteriormente, introduzida em outras áreas, como instrumento de gestão. Segundo Crepaldi (2006), o surgimento da auditoria ocorreu por meio da necessidade de verificação das informações com a expansão mercantil, com data aproximada do século XIX. A auditoria tinha como intuito descobrir erros e fraudes. Com a globalização, as empresas almejavam concorrer fortemente ao mercado de valores e precisavam apresentar suas demonstrações financeiras, ou seja, realizar uma auditoria a fim de demonstrar veracidade das informações. Attie (2003) corrobora ao dizer que a auditoria é uma técnica da ciência contábil e seu surgimento remonta a 1344, onde, na Inglaterra, foi criado o cargo de Auditor do Tesouro. Assim, está intimamente relacionada ao sistema capitalista inglês.

Como num todo, a administração, seja no setor público ou privado, exige controle e avaliação permanentes, ou seja, instrumentos que ofereçam informações eficazes aos gestores para as tomadas de decisões. Assim, a auditoria possui como característica fundamental diagnosticar as não conformidades no serviço avaliado, sendo, portanto, uma das ferramentas de qualidade mais eficientes (AYACH; MOIMAZ; GARBIN, 2003).

No Brasil, existem momentos históricos em que tal técnica foi melhor difundida (CRUZ, 2012). Dentre eles, destaca-se o movimento de arregimentação ocorrido entre 1960 e 1970, culminando na criação do Instituto de Contadores Públicos do Brasil, Instituto

Brasileiro de Auditores Independentes na Guanabara e Instituto de Contadores no Rio Grande do Sul. Em 1972 foi criado o Instituto de Auditores Independentes do Brasil, reconhecido pela Resolução nº 317 do Conselho Federal de Contabilidade e pela Resolução n. 220 do Banco Central. Tais movimentos resultaram no reconhecimento e regulamentação da auditoria em 1976 com a Lei 6.385, que criou a Comissão de Valores Mobiliários - CVM (BRASIL, 1976a) e a Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976 que trata das Sociedades por Ações – S/A (BRASIL, 1976b), sendo, portanto, uma atividade relativamente nova (CREPALDI, 2013).

Na visão de Justen (2005) a auditoria trata-se de um conjunto de técnicas que visam avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Assim, tais técnicas têm por objetivo avaliar no que diz respeito “à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades e entidades da administração direta e entidades supervisionadas” (CRUZ, 2016,p. 137). Entretanto, o autor ainda chama a atenção para o ideário popular que ainda insiste em acreditar que a finalidade de auditoria consiste na noção equivocada de que ela se destina apenas a verificar fraudes, erros, desvios, irregularidades e outras práticas indevidas.

O International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI (Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria), que possui uma visão de auditoria voltada para o meio público, conceitua auditoria como:

O exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas (BRASIL, 1986).

Nota-se que o termo auditoria pode apresentar diferentes interpretações de conceitos em diferentes cenários. Assim, a auditoria pode ter como fim a confirmação de dados, permitir maior controle por parte da administração e garantir que todos os trâmites estão seguindo as exigências das leis, possuindo assim uma ligação muito próxima com os conceitos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Atualmente, atribui-se à auditoria um conjunto mais abrangente de importantes funções, envolvendo todo o organismo da entidade e dos seus órgãos de gestão, com a finalidade de efetuar críticas e emitir opiniões sobre a situação econômico-financeira e sobre os resultados de ambos. Ressalte-se que a auditoria também tem o objetivo de identificar

deficiências no sistema de controle interno e no sistema financeiro, apresentando recomendações para melhorá-los (UFMG, 2013, p. 6).

Manabe (2018) mostra que as atividades da auditoria são de natureza tanto financeira quanto operacional e abrangem o exame, pesquisa, investigação, análise, avaliação e crítica de atos, fatos, papéis, registros, procedimentos, ocorrências e situações, com a finalidade de atestar sua legitimidade, exatidão, conveniência, oportunidade, conformidade em normas expressas ou padrões recomendáveis, nas áreas econômico-financeiro-contábil, acadêmica e administrativa. A auditoria confronta uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional e normativo. A Auditoria Interna tem como foco desenvolver ações que possam auxiliar na garantia da eficiência e eficácia de gestão e obtenção dos resultados institucionais pretendidos.

Segundo Crepaldi e Biachi (2015), a auditoria é uma ferramenta de trabalho, onde o seu controle é relevante às empresas, e junto com os controles internos são extremamente eficazes quanto à identificação, proteção e prevenção de erros referente ao patrimônio da empresa. A auditoria possui uma ampla visão do patrimônio, passando uma segurança precisa e garantia aos administradores, proprietários, fisco e financiadores no aspecto administrativo, contribuindo para a redução de ineficiência. Na questão patrimonial possibilita melhor controle de bens e direitos, para o fisco, rigor no cumprimento das obrigações fiscais, e na esfera técnica, mais eficiência dos serviços contábeis e ainda economicamente, assegurando maior exatidão nos custos.

Franco e Marra (2011) abordam que o auditor tem uma função social de relevância, em face de sua atuação na defesa de interesses coletivos e como defensor de equidade e justiça, na apuração de corretas prestações de contas. Daí a necessidade de conquistar confiança e respeitabilidade, que deve resguardar e manter, a qualquer preço. Não tem a possibilidade do código de ética profissional abranger todos os problemas que poderão surgir no decorrer das atividades da profissão, porém é uma linha de embasamento que auxilia o profissional nas suas atuações, para que tenha um comportamento dentro dos padrões éticos.

### **2.1.1 Tribunal de Contas da União (TCU)**

O Tribunal de Contas da União (TCU) é um tribunal administrativo do governo federal que julga as contas de administradores públicos e demais responsáveis por recursos, bens e valores públicos federais, bem como as contas de qualquer pessoa que der causa a

perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário. Tal competência administrativa-judicante, entre outras, está prevista no art. 71 da Constituição Brasileira (TCU, 2019). Ou seja, ele é o órgão fiscalizador dos processos de auditoria que acontecem dentro da administração pública direta e indireta. Além disso, ele também realiza processos em órgãos públicos federais.

Segundo o TCU (2011), o Tribunal de Contas da União foi criado em 7 de novembro de 1890, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento e vigilância, por meio do Decreto 966-A, de iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa. A Constituição de 1891, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o TCU como órgão de estatura constitucional, inscrevendo-o no seu art. 89. A Constituição Federal de 1988 ampliou substancialmente a jurisdição e a competência do TCU para, em auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e da renúncia de receitas, estabelecendo, ainda, que qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária tem o dever de prestar contas ao TCU.

Segundo o TCU (2019), alguns documentos técnicos expedidos pelo Tribunal de Contas da União são de aplicação abrangente e podem ou devem ser utilizados nos trabalhos de auditorias de obras, auditorias operacionais, inspeções, monitoramentos, representações e outros, dentre eles as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), aprovadas pela Portaria- TCU 280, de 8 de dezembro de 2010. As NAT definem os requisitos básicos para assegurar que os auditores sejam independentes, íntegros, imparciais, objetivos e competentes no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria para que tenham qualidade, não suscitem quaisquer suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança por parte de seus usuários e do público em geral.

## **2.2 Tipos de Auditoria**

Segundo Araújo (2001), todas as ciências precisam, para serem melhor estudadas, serem classificadas; este é um princípio básico desde a Grécia Antiga. A auditoria, enquanto ciência, não poderia fugir desse princípio. Na literatura são encontradas diversas classificações acerca dos tipos de auditoria existentes.

Justen Filho (2005, p. 739), por exemplo, classifica a técnica em: *Auditoria de Avaliação da Gestão*; *Auditoria de Acompanhamento da Gestão*; *Auditoria Contábil*; *Auditoria Operacional*; e *Auditoria Especial* (QUADRO 1):

Quadro 1: Tipos de Auditoria segundo Justen Filho (2005)

Auditoria de Avaliação da Gestão	Objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificarem a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos recursos públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados. Tal auditoria é realizada anualmente em diversos órgãos governamentais de administração pública direta e indireta. Como exemplo, cita-se as realizadas no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-rio-grandense (IF Sul).
Auditoria de Acompanhamento da Gestão	Realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional. Segundo o site da Controladoria-Geral da União (CGU, 2012), tal auditoria é realizada anualmente. Em 2012, as que foram realizadas dizem respeito aos atos dos gestores efetuados durante o próprio exercício acompanhado e são regulamentados pela IN SFC nº 01, de 06/04/2001, e por normativos internos da Controladoria-Geral da União.
Auditoria Contábil	Compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Como exemplo, cita-se uma auditoria realizada em 2013 pelo TCU no Ministério dos Transportes.
Auditoria Operacional	Consistem em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade. O TCU realizou em 2017 uma auditoria operacional para verificar sua estruturação, chegando a conclusão de que é necessária uma maior integração entre os entes envolvidos.
Auditoria Especial	Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades. Em 2012, o TCU realizou uma auditoria dentro da Agência Nacional do Cinema (ANCINE) em razão à determinação contida na Ordem de Serviço nº 201204175.

Fonte: Justen Filho (2005)

Araújo (2001) apresenta uma classificação mais detalhada. Primeiro são classificadas em grupos, sendo eles: Campo de Atuação, Forma de Realização e Objetivo dos Trabalhos.

Dentro do Campo de Atuação, as auditorias são classificadas em Auditoria Governamental e Privada. Como o próprio nome já diz, a Auditoria Governamental é realizada dentro dos entes federais, estaduais e municipais regidos dentro dos três poderes, contendo a administração pública direta e indireta. Normalmente são realizadas por órgãos fiscalizadores, tais como Tribunais de Contas. Já a Auditoria Privada se dá em organizações que visam o lucro, de forma geral, e podem ser realizadas pelos gestores ou outras empresas.

Também podem ser Auditorias Internas ou Externas (também nomeadas como Auditorias Independentes), segundo sua Forma de Realização. Assim, a Auditoria Interna é realizada por profissionais vinculados à entidade auditada. Dessa forma, preocupam-se também com os aspectos operacionais auditados. Normalmente, tais profissionais reportam-se diretamente ao gestor, agindo como um órgão de assessoramento. Já as Auditorias Externas são realizadas por profissionais qualificados que não possuem vínculo empregatício com a organização auditada; dessa forma, são capazes de emitir uma opinião independente, com base nas normas técnicas sobre a adequação (ou não) das normas contábeis.

Por último, segundo o Objetivo dos Trabalhos, o autor as classifica como Contábil ou Financeira, Operacional ou de Otimização de Recursos e Integrada. A Auditoria Contábil ou Financeira “representa o conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente por um profissional habilitado, segundo normas pré-estabelecidas, com o objetivo de emitir uma opinião sobre a demonstração das adequações contábeis” (ARAÚJO, 2001, p 20). A Auditoria Operacional ou de Otimização de Recursos tem como objetivo avaliar “a eficácia das operações, os sistemas de informação e de organização, a propriedade e o cumprimento das políticas administrativas; e a adequação e a oportunidade das decisões estratégicas” (ARAÚJO, 2001, p 20). Além disso, tem-se a Auditoria Integrada, que é entendida como uma “auditoria de amplo escopo” (ARAÚJO, 2001, p 20) e tem relação direta à *accountability* (obrigação de responder por uma responsabilidade conferida) que são: “exame de demonstrações contábeis ou financeiras; exame de conformidade com as autorizações ou exame da legalidade; e exame de economia, eficiência e eficácia na gerência dos recursos públicos ou privados” (ARAÚJO, 2001, p 20-21).

Dentro dos pensamentos dos autores anteriores, ISSAI (2013, p. 4), classifica a auditoria de forma mais específica: aquela relacionada exclusivamente ao setor público, sendo elas Auditoria Financeira; Operacional e de Conformidade (QUADRO 2):

Quadro 2 - Classificação de auditorias no setor público.

Auditoria Financeira	Pretende determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem às informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro;
Auditoria Operacional	Tem como intenção determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento
Auditoria de Conformidade	Foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

Fonte: ISSAI (2013)

Segundo Araújo (2001), a Auditoria Operacional engloba economia, eficiência e eficácia. Assim, dado o contexto em que o trabalho se encontra, opta-se por focar a pesquisa na Auditoria Operacional que tal estudo pode gerar uma grande contribuição à Administração Pública.

### 2.3 Auditoria Operacional

A Auditoria Operacional é uma área de estudo que tem se destacado cada vez mais, tendo como intuito auxiliar e apoiar o controle e o desempenho dos setores de uma organização, sendo ela pública ou privada. A Auditoria Operacional é uma ferramenta de gestão abrangente, necessitando de adaptações e modelos auditoriais distintos, apesar de ser considerada uma atividade universalizada, especificando as singularidades de cada ambiente.

Segundo Haller (1986) *apud* Oliveira (2009), a Auditoria Operacional nasceu nos setores privado e público, principalmente nos Estados Unidos, cada qual com sua particularidade.

No setor privado, desenvolveu-se dentro dos departamentos de grandes empresas norte-americanas. Seu intuito era adequação e propriedade dos sistemas de controle interno administrativo e financeiro, tendo como ponto de partida a análise da eficiência dos sistemas operacionais, visando melhorias para a redução de custos ao verificar o cumprimento das metas e objetivos traçados.

No âmbito público, ela teve maior crescimento devido à demanda das organizações por informações úteis sobre a economia, eficiência e eficácia das operações governamentais. É entendido pelo autor que as informações operacionais são imprescindíveis nas tomadas de decisões pelos gestores a respeito dos temas orçamentários, na implementação de medidas corretivas e na supervisão superior, como uma melhor forma de prestação de contas para a população.

No Brasil, falava-se sobre Auditoria Operacional - mesmo que de maneira embrionária - desde antes da Constituição Federal de 1988, conforme cita Araújo (2001), pois foi instituído o ato administrativo - Portaria nº 199, de 12-12-1982 - no IX Congresso Mundial de Tribunais de Contas no Tribunal de Contas da União que instaurava a Auditoria Programática, cujas características eram bem similares à Auditoria Operacional. Todavia, Oliveira (2009) afirma que foi apenas em 1986 com o Decreto 93.874 estabeleceu-se que a auditoria deveria verificar a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos em vez de somente examinar os atos de gestão.

Ademais, com a Constituição Federal de 1988, ficou instaurado em seu Art. 70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder (BRASIL, 1988).

Dessa forma, foi instituída a Auditoria Operacional como técnica para a fiscalização dos três poderes e das entidades da Administração Direta e Indireta. Mais adiante, no art. 71, o poder de fiscalização é designado para o Tribunal de Contas da União (TCU), em que, subsequentemente, suas competências são discriminadas, das quais “julgar as contas dos administradores e demais responsáveis (...), realizar, por iniciativa própria, (...) inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (...)”, dentre outras atribuições. (BRASIL, 1988).

Novas atribuições foram dadas ao TCU a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2000, dentre elas, o dever de alertar as entidades públicas

sobre os atos e fatos que possam comprometer os custos e resultados dos programas governamentais. Tal medida “tornou obrigatório o exame da eficiência e eficácia desses programas um procedimento obrigatório no âmbito do controle externo” (OLIVEIRA, 2008, p 46).

Assim, Araújo (2001) define Auditoria Operacional como “a análise e avaliação do desempenho de uma organização - no todo ou em partes - objetivando formular recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos da economia, eficiência e eficácia” (p 27).

Cruz (2016, p. 153-154), enfatiza que a auditoria operacional:

Consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial.

Ainda de acordo com o mesmo autor, este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.

Castro (2011, p. 378) afirma que a finalidade da auditoria operacional ou de desempenho "é avaliar se os recursos estão sendo usados eficientemente, e se estão alcançando os objetivos traçados". Neste ponto, entende-se que a auditoria operacional leva esse nome, pois sua finalidade específica é a busca da melhoria das operações que estão sendo auditadas ou examinadas.

Diante do exposto, vale ressaltar que por meio da auditoria operacional, o foco deve ser a avaliação de eficácia de uma ação, da eficiência, economicidade, bem como a legalidade de uma gestão ou adequação de um programa.

De acordo com a Instrução Normativa nº1 (Brasil, 2001):

Consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão

quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados [...].

Partindo dessas concepções, nota-se que a auditoria operacional ou de gestão é uma auditoria que foge do padrão “receita de bolo”. É uma auditoria que precisa ser construída, julgando a partir de métodos de avaliações periódicas se os objetivos propostos estão dentro do que se é requerido normativamente. Dessa forma, a auditoria operacional torna-se uma ferramenta de gestão por executar por meio das conferências se as normas estabelecidas estão sendo executadas em sua conformidade ou não, sua evolução se dá de forma gradativa, na medida em que começa a existir ligação entre as diversas áreas em avaliação. O ISSAI 100, por meio dos Princípios Fundamentais da Auditoria no Setor Público, destaca a auditoria operacional como um modelo de avaliação para que medidas sejam tomadas garantindo que o processo seja otimizado de acordo com as recomendações realizadas pelos auditores e dessa forma garantindo os 4 Es, afirma-se:

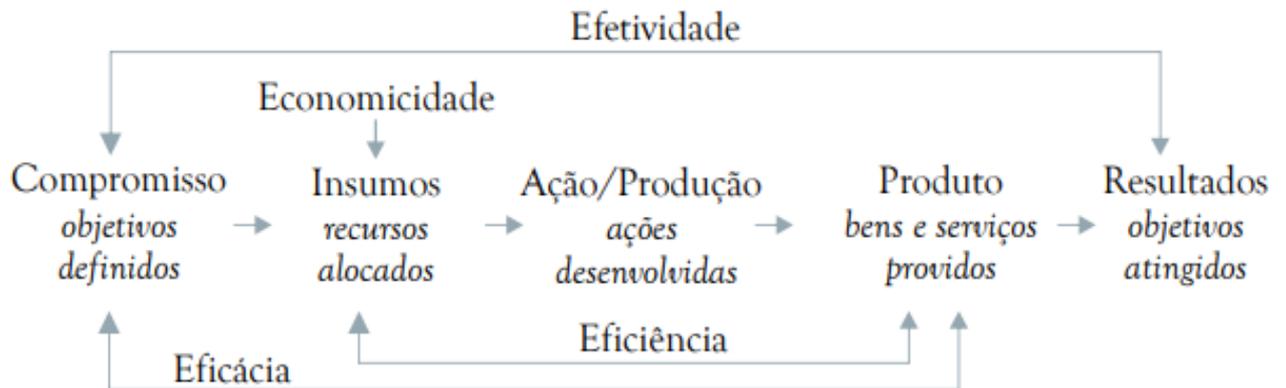
Auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento. (ISSAI, 2016).

Segundo o TCU (2010), a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI é a entidade responsável pela formulação das normas e diretrizes que precisam ser adotadas pelos profissionais, trazendo ao processo auditorial credibilidade, qualidade e profissionalismo na auditoria do setor público. As normas desenvolvidas pela INTOSAI são intituladas como ISSAI; nelas se encontram requisitos para uma auditoria no setor público, sendo elas divididas em níveis. No primeiro nível encontram-se os princípios fundamentais; no segundo nível os pré requisitos para o funcionamento; no terceiro e quarto nível é encontrada a realização de cada um dos tipos de auditoria. A auditoria operacional (AO) no setor público possui suas instruções alocadas principalmente nos níveis três e quatro, possuindo como código normativo: ISSAI 300, ISSAI 3000, ISSAI 3100, ISSAI 3200.

Além disso, INTOSAI (2016) complementa a definição de Auditoria Operacional ao dizer que é como o exame independente, objetivo e confiável que analisa se os empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento, sendo realizadas pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

As auditorias operacionais podem examinar, em um mesmo trabalho, uma ou mais das principais dimensões de análise. O diagrama de insumo-produto ilustra essas dimensões e suas inter-relações, descritos a seguir (FIGURA 1). A auditoria operacional trabalha todo o processo que tem como intuito de fazer com que os 4 Es sejam atingidos (efetividade, eficiência, eficácia e economicidade).

Figura 1 - Diagrama de insumo-produto.



Fonte: TCU (2010, p. 11).

Para Oliveira (2008), o objetivo básico da auditoria operacional é verificar a ação governamental segundo aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia. Logo,

Concentra-se no processo de gestão, investigando o funcionamento dos programas e o cumprimento das metas quantificáveis, como por exemplo, o número de escolas construídas, de vacinas aplicadas, de servidores treinados ou de estradas recuperadas em relação ao previsto nos planos de governo ou na legislação específica (OLIVEIRA, 2008, p 56).

Assim, são descritas cada uma das variáveis supracitadas (Economicidade; Eficiência; Eficácia e Efetividade) a seguir segundo TCU (2010) conforme também trabalha Araújo (2001) em sua definição básica de Auditoria Operacional:

A Economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade (ISSAI 3000/1.5, 2004). Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição;

A Eficiência é definida como a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Essa dimensão refere-se ao esforço do processo de transformação de insumos em produtos;

A Eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas (bens e serviços) em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados. O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações;

A Efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado.

Ademais, economicidade, eficiência e eficácia também podem ser explicados de forma mais resumida. Economicidade pode ser definida como termos e condições conforme os quais se adquire bens e serviços no momento oportuno e ao menor custo possível (diz-se gastar menos); eficiência consiste em utilizar da melhor forma os recursos, sejam eles humanos, financeiros ou materiais (gastar bem); por último, eficácia é o grau que os projetos estão obtendo de acordo com o plano traçado (gastar criteriosamente). (OGASAWARA, 1995 *apud* NASCIMENTO, 2002).

A auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento. As auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao: a) proporcionar novas percepções analíticas (análises mais amplas; profundas ou novas perspectivas); b) tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas; c) proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria; d) fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria (INTOSAI, 2016, p. 3).

Assim, segundo Nascimento (2002), diferentemente da auditoria contábil ou financeira que objetivam a emissão de parecer sobre adequação das demonstrações às normas contábeis, a auditoria operacional tem como intuito contribuir para a melhoria contínua de processos administrativos.

Ademais, possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais. Ao contrário das auditorias de regularidade, 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, métodos de trabalho e forma de comunicar as conclusões de auditoria. Empregam ampla seleção de métodos de

avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais. Além disso, essa modalidade de auditoria requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica (TCU, 2010, p.13).

Logo, a auditoria operacional não possui sistematização e estudos próprios a não ser as fundamentações teóricas da auditoria interna/externa. Assim, é necessário estabelecer os parâmetros que a distinguem de uma auditoria tradicional com a finalidade de alcançar os objetivos pretendidos e as características do trabalho a ser executado para que os resultados sejam maximizados. O auditor deve adotar metodologia e procedimentos específicos próprios para cada projeto que realiza. (NASCIMENTO, 2002).

Oliveira (2008) também concorda: para ele, o auditor tem papel crucial na auditoria operacional, visto que ela se caracteriza pelo enfoque e pela capacidade do profissional e não pela aplicação de métodos distintos.

O principal objetivo da auditoria operacional é promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a *accountability* e transparência. A auditoria operacional promove a *accountability* ao ajudar aqueles com responsabilidades de governança e supervisão a melhorar o desempenho. Isso é feito ao examinar se as decisões tomadas pelo legislativo ou pelo executivo são formuladas e implementadas de forma eficiente e eficaz e se os contribuintes ou cidadãos têm recebido em retorno o valor justo dos tributos pagos. Não se trata de questionar as intenções e decisões do legislativo, mas examinar se alguma deficiência nas leis e nos regulamentos ou na sua forma de implementação esteja impedindo que os objetivos especificados sejam alcançados. A auditoria operacional foca em áreas nas quais pode agregar valor para os cidadãos e que têm o maior potencial para aperfeiçoamento. Ela proporciona incentivos construtivos para que as partes responsáveis desenvolvam as ações apropriadas (INTOSAI, 2016, p. 3).

A auditoria operacional promove a transparência ao proporcionar ao legislativo, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais. Desse modo, contribui diretamente para fornecer ao cidadão informações úteis e, ao mesmo tempo, serve de base para aprendizado e melhorias. Na auditoria operacional, as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) são livres para decidir, dentro de seu mandato, o quê, quando e como auditar, e não devem ser impedidas de publicar seus achados (INTOSAI, 2016, p. 3).

Os princípios gerais da auditoria operacional enunciados a seguir fornecem orientações sobre os aspectos que são relevantes durante todo o processo de auditoria:

Algumas das áreas às quais esses princípios se aplicam não estão cobertas pela ISSAI 100 (define-se ISSAI 100 como um código dentro dos tipos de auditoria, sendo que o número 100 refere-se à Auditoria Pública) são elas: a seleção de temas de auditoria, a identificação de objetivos de auditoria e a definição de uma abordagem de auditoria e critérios.

Em outras áreas, tais como risco de auditoria, comunicação, habilidades, julgamento profissional, controle de qualidade, materialidade e documentação, estes princípios gerais remetem-se aos princípios da ISSAI 100 e explicam como eles se aplicam especificamente à auditoria operacional.

Com um exemplo mais dinâmico, Nascimento (2002) explica que

Pela abordagem da auditoria contábil [tradicional], seria comum que o parecer do auditor sobre os demonstrativos contábeis de determinada empresa fosse pela regularidade, tendo em vista que os lançamentos contábeis, a formação de provisões e os pagamentos de tributos demonstrem fidedignamente as relações que representam. Entretanto, com base nesses mesmos relatórios, o auditor operacional pode detectar que um montante substancial de despesas constantes da DRE são desnecessárias ou inoportunas. A conclusão do auditor seria, então, pela proposição de questionamentos quanto à conveniência das mesmas, ou a necessidade de análises mais criteriosas quanto à realização ou não de receitas futuras a elas vinculadas (NASCIMENTO, 2002, p 53).

Finalmente, algumas áreas, tais como ética e independência, são atualmente tratadas na ISSAI 100 e nas ISSAI de nível 2 (INTOSAI, 2016, p. 5).

A auditoria operacional compreende as seguintes fases principais (FIGURA 2):

Figura 2 - Fases principais da auditoria operacional



Fonte: INTOSAI (2016). Adaptado pela autora.

- Planejamento: pré-estudo, seleção de temas e desenho da auditoria;
- Execução: coleta e análise de dados e informações;
- Relatório: apresentação dos resultados da auditoria, respostas às questões de auditoria, achados, conclusões e recomendações aos usuários;
- Monitoramento: determinar se as ações adotadas em resposta aos achados e recomendações resolveram os problemas e/ou deficiências subjacentes (INTOSAI, 2016, p. 12). Para Nascimento (2002), tais metodologias existem com o propósito de consolidar a metodologia a ser aplicada à auditoria operacional, isto é, estabelecer um modelo a ser seguido por todos os auditores.

Essas fases podem ser interativas. Por exemplo, novas perspectivas surgidas na fase de execução podem acarretar mudanças no plano de auditoria e elementos importantes do relatório (por exemplo, a formulação de conclusões) podem ser esboçados ou até mesmo concluídos durante essa fase do processo (INTOSAI, 2016, p. 12).

### **2.3.1 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. As auditorias operacionais devem ser precedidas de planejamento detalhado que ofereça claro senso de direção ao trabalho, proporcione estrutura lógica consistente e auxilie a controlar custos e cumprimento de prazos (TCU, 2010, p. 21).

Sendo a primeira etapa do processo auditoria, é nela que o auditor consegue um vislumbre geral do trabalho a ser realizado. São definidas as diretrizes, os objetivos e as ações necessárias para implementação, além de encontrar questões que deverão ser respondidas. (OLIVEIRA, 2008).

O planejamento de auditoria visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessários a sua realização. O planejamento consiste das seguintes atividades: a) análise preliminar do objeto de auditoria; b) definição do objetivo e escopo da auditoria; c) especificação dos critérios de auditoria; d) elaboração da matriz de planejamento; e) validação da matriz de planejamento; f) elaboração de instrumentos de coleta de dados; g) teste-piloto; h) elaboração do projeto de auditoria (TCU, 2010, p. 21).

Antes de realizar o planejamento, é necessário realizar um *pré-estudo* da instituição auditada (INTOSAI, 2016). Segundo Nascimento (2002), essa revisão é uma das análises mais importantes a serem executadas antes do projeto em si, visto que tem o intuito de identificar as áreas críticas. De forma a garantir que o planejamento da auditoria transcorra conforme planejado, os auditores devem adquirir conhecimento suficiente da organização. Uma auditoria operacional bem executada requer que conhecimentos específicos, substantivos e metodológicos da auditoria sejam adquiridos antes do seu início (INTOSAI, 2016). Para tanto, eles devem “realizar visitas às unidades operacionais, ambientar-se com a legislação aplicável, realizar entrevistas com a equipe gestora, unidade de serviços e manter contato com a auditoria interna” (NASCIMENTO, 2002, p 54).

Segundo a INTOSAI (2016), a primeira etapa para se realizar o planejamento da auditoria vem da *Seleção de Temas*. “Os auditores devem selecionar temas de auditoria usando o processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas” (INTOSAI, 2016, p 13). Durante esse processo, os auditores priorizam temas significativos para a organização, bem como auditáveis e de acordo com o mandato da EFS. A seleção de temas deve levar em consideração o impacto esperado da auditoria, sem esquecer suas capacidades: por exemplo, se a capacidade de recursos humanos despendidos é suficiente. Além disso, também é necessário usar de técnicas formais de preparação para o planejamento estratégico, tais como a análise de riscos e/ou avaliação de problemas. Tais elementos são essenciais para estruturar o processo de auditoria, contudo devem ser complementadas pelo julgamento profissional do auditor para evitar avaliações unilaterais.

Ainda, o segundo passo para o planejamento da auditoria seria o *Desenho da Auditoria* (INTOSAI, 2016). “Os auditores devem planejar a auditoria de forma que contribua para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, efetiva e tempestiva e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos” (INTOSAI, 2016, p 13). Para tal, a instituição sugere alguns passos para sua realização:

- a) o conjunto de conhecimentos e informações necessários para um entendimento das entidades auditadas, permitindo, assim, uma avaliação de problemas e riscos, possíveis fontes de evidência, auditabilidade e importância da área considerada para ser auditada;
- b) os objetivos, questões, critérios, objeto e metodologia da auditoria (incluindo técnicas a serem usadas para coletar evidências e conduzir análises da auditoria);
- c) as atividades necessárias e requisitos relativos à pessoal e habilidades (incluindo independência da equipe de auditoria, recursos humanos e

possível necessidade de especialistas externos), o custo estimado da auditoria, os prazos e metas chave do projeto e os principais pontos de controle (INTOSAI, 2016, p 13).

É importante salientar que a alta administração, a gestão operacional da organização e a equipe de auditoria devem estar conscientes do desenho geral da auditoria e como ele se desenvolverá ao longo do processo, uma vez que as decisões tomadas acerca do desenho geral da auditoria e suas consequências financeiras frequentemente envolverão o setor estratégico da EFS (INTOSAI, 2016).

### **2.3.2 Execução**

Segundo o TCU (2010), a etapa de execução da auditoria operacional consiste no respaldo de achados e conclusões ao obter evidências apropriadas e suficientes. Dessa forma, os principais objetivos dessa etapa são: “a) desenvolvimento dos trabalhos de campo; b) análise dos dados coletados; c) elaboração da matriz de achados; d) validação da matriz de achados” (TCU, 2010, p 35). No geral, a coleta de dados e sua análise ocorre concomitantemente, de forma que não é necessário terminar a fase de coleta para, em seguida, iniciar a interpretação e a análise dos dados, o que, para Oliveira (2008) classifica o processo como analítico e de comunicação ao mesmo tempo. Segundo o autor, ele é analítico porque são coletados e analisados os dados; todavia, também é de comunicação porque a auditoria se apresenta pela primeira vez ante a entidade auditada.

De acordo com a metodologia escolhida pelo auditor, é possível que haja variação significativa na organização dos trabalhos executados pela equipe de campo e na forma como os dados serão analisados/utilizados (TCU, 2010). Logo,

A execução consiste na aplicação dos procedimentos de auditoria, cujos mecanismos são utilizados para se obter evidências ou provas que fundamentarão o relatório de auditoria. Representam o conjunto de técnicas ou métodos que permite obter elementos probatórios, de forma suficiente e adequada, para fundamentar os comentários, opiniões e recomendações quando da elaboração do relatório de auditoria. São os instrumentos utilizados para verificar se determinada condição está em conformidade com determinado critério (OLIVEIRA, 2008, p 75).

Para a INTOSAI (2016, p 14), “os auditores devem obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações”. Os achados são parte de um processo importante, uma vez que é as conclusões são fundamentadas por meio deles. (OLIVEIRA, 2008).

Assim, o TCU (2010, p 35) define *achado* como “a discrepância entre a situação existente e o critério”. Logo, os achados são as situações com as quais os auditores se deparam durante o processo e que serão usadas como base para responder às questões de auditoria. Assim, o achado é composto pelas seguintes questões: “critério (o que deveria ser), condição (o que é), causa (razão do desvio com relação ao critério) e efeito (consequência da situação encontrada)” (TCU, 2010, p 35). O critério é o parâmetro usado para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto auditado. Dessa forma, sua serventia se dá ao determinar se o objeto atinge ou excede o desempenho esperado. Já a condição refere-se a situação existente, identificada e documentada no decorrer do processo. A causa é o motivo da discrepância entre a condição e o critério e serve de base para as deliberações que serão propostas. Por último, o efeito é a consequência da diferença constatada pela auditoria entre condição e critério, indicando a gravidade da situação encontrada. O quadro 3 segue com um exemplo:

Quadro 3 - Exemplo de achado de auditoria

Achado	Insuficiência de leitos psiquiátricos na maior parte dos estados brasileiros.
Critério	A quantidade de leitos psiquiátricos estabelecida pela Organização Mundial de Saúde é de 0,43 por mil habitantes.
Condição	O Brasil tem, em média, 0,37 leitos psiquiátricos por mil habitantes.
Causas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Distribuição desigual de leitos entre os estados da federação (a região sudeste dispõe de 0,53 leitos por mil habitantes, enquanto na região norte o índice é 0,04);</li> <li>- Distribuição de leitos não atende a critérios populacionais;</li> <li>- Ausência de planos municipais e estaduais de saúde mental;</li> <li>- Controle social incipiente.</li> </ul>
Efeitos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Deficiência de atendimento em locais com baixo índice de leitos;</li> <li>- Migração de pessoas com transtornos mentais entre municípios ou entre estados, dificultando o planejamento da atenção à saúde.</li> </ul>

Fonte: TCU, 2010, p 36

De acordo com a INTOSAI (2016), com base nos achados, os auditores devem chegar às suas conclusões; os achados devem ser analisados de acordo com sua condição de existência, levando em consideração todos os argumentos relevantes, prós, contras e diferentes perspectivas. Os achados e as conclusões necessitam de respaldo por meio de evidências suficientes e apropriadas; são os resultados de análises em resposta aos objetivos propostos, dessa forma, fornecem respostas para as questões auditadas. “As conclusões são

considerações lógicas feitas pelo auditor, devendo ser formuladas explicitamente e sua força depende do grau de persuasão da evidência que suporta o achado” (OLIVEIRA, 2008, p 76).

Ainda segundo a INTOSAI (2016), as conclusões são baseadas em técnicas quantitativas obtidas através de métodos científicos e/ou técnicas estatísticas. As conclusões podem exigir um grau de distinção do auditor, uma vez que as questões tendem a ser persuasivas (a tendência é concluir que...) em vez de assertivas (correto e incorreto). “A necessidade de precisão deve ser sopesada em face ao que é razoável, econômico e relevante para atingir o propósito” (INTOSAI, 2016, p 15).

“A auditoria operacional envolve uma série de processos analíticos que evoluem gradualmente por meio de interação mútua, permitindo que as questões e métodos empregados se desenvolvam e fiquem mais profundos e sofisticados” (INTOSAI, 2016, p 15). Dessa forma, tal processo envolve combinar e comparar dados de fontes distintas a fim de extrair conclusões preliminares e construir hipóteses para serem testadas. Sendo intimamente relacionado à elaboração do relatório de auditoria, é parte essencial do processo analítico que tem como resultado as respostas para as questões levantadas na fase de planejamento da auditoria.

#### **2.3.4 Relatório**

Um dos passos finais da auditoria é a elaboração de um relatório para informar os resultados do processo aos interessados (INTOSAI, 2016). “A elaboração do relatório é a fase do processo de auditoria que formaliza os trabalhos e exames realizados, os fatos apurados com base em evidências concretas, as conclusões, opiniões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração” (OLIVEIRA, 2008, p 79). Assim, o Relatório é o principal fruto da AO (TCU, 2010). Sendo um instrumento formal e técnico, é sua função comunicar “o objetivo, as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento” (BRASIL, 2009a *apud* TCU, 2010, p 43). Também têm como propósito facilitar ações corretivas (INTOSAI, 2016).

Durante todo o processo de auditoria, o foco deve ser na produção do relatório final: não é valioso executar um excelente trabalho de planejamento/execução se o relatório não for capaz de comunicar seu objetivo, achados e conclusões de maneira efetiva; da mesma forma, de nada adianta elaborar um relatório com uma qualidade surpreendente se o projeto da auditoria não for consistente (TCU, 2010).

Para Oliveira (2008), o relatório é a exposição fundamentada de comentários dos auditores de forma conclusiva, descrevendo os fatos mais importantes (os achados). Essa conclusão também deverá trazer recomendações com solução construtiva “que visem ao aperfeiçoamento do controle interno, à redução de custos, ao aumento da economia, da eficiência e da eficácia na utilização dos recursos públicos, ao melhoramento das práticas contábeis e administrativas” (OLIVEIRA, 2008, p 80).

Para tanto, a INTOSAI (2016) trás consigo os padrões internacionais nos quais o relatório deve ser escrito:

Os relatórios devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações respaldadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Devem, ainda, assegurar que os achados sejam colocados em perspectiva e dentro do contexto (INTOSAI, 2016, p 13).

Além disso, a INTOSAI (2016) diz que “a forma e o conteúdo de um relatório dependerão da natureza da auditoria” (INTOSAI, 2016, p 13). Ou seja, não há padrões internacionais impostos acerca dessa construção. Contudo, o TCU (2010) aborda algumas questões técnicas que devem ser seguidas dentro do território nacional, inclusive sua estrutura básica, que deverá estar contida dentro dos seguintes capítulos: “introdução, capítulos principais, análise dos comentários dos gestores, conclusão e proposta de encaminhamento” (TCU, 2010, p 43).

O relatório deverá comunicar à sociedade sobre os resultados da auditoria e sobre o desempenho da administração pública com o propósito de contribuir com a responsabilização do ente público, bem como os resultados da ação governamental por meio do controle parlamentar e social (TCU, 2010).

Ainda, o TCU (2010) destaca que:

as informações [do relatório] sejam organizadas e dispostas com rigor técnico, com apropriado grau de detalhamento e que os principais pontos sejam destacados. O desenvolvimento do texto deve guardar coerência com a seqüência lógica dos argumentos, formando um todo coeso, convincente, claro e visualmente atrativo. Portanto, ser capaz de escrever relatórios de qualidade é competência essencial dos profissionais que realizam auditorias operacionais (TCU, 2010, p 43).

Logo, o TCU (2010) traça alguns parâmetros que devem ser seguidos ao elaborar o relatório (QUADRO 4).

Quadro 4 - Parâmetros segundo TCU (2010)

Clareza	É necessário levar em consideração o leitor - a sociedade no geral - e, portanto, produzir um texto que seja de fácil compreensão para toda a população.
Convicção	Os achados e conclusões devem ser expostos com firmeza, uma vez que as informações contidas têm como propósito convencer os leitores sobre a importância dos achados, sua razoabilidade e seus benefícios.
Concisão	Deve-se produzir um texto não maior do que sua necessidade, dando preferências para citações indiretas e resumo das informações que deseja-se comunicar. Assim, a parte textual do relatório não deve possuir mais que 50 (cinquenta) páginas.
Exatidão	A equipe deve garantir que todas as informações contidas no documento sejam precisas e corretamente registradas. Dessa forma, o leitor terá a certeza de que o relatório é crível e confiável.
Relevância	Ao serem considerados os objetivos da auditoria, deve-se expor apenas o que é importante. Ademais, pontua-se a necessidade e evitar longos trechos descritivos que não acrescentam informação fundamental no documento.
Tempestividade	É imprescindível cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório sem comprometer sua qualidade (BRASIL, 2009 <i>apud</i> TCU, 2010). Assim, o relatório terá informações atualizadas que servirá como base para tomada de decisão dos órgãos interessados.
Objetividade	O texto deve ser totalmente neutro e imparcial.
Completeza	É necessário apresentar toda a informação e argumentos necessários para permitir a visualização correta por parte do leitor dos temas e situações relatadas.

Fonte: TCU (2010). Adaptado pela autora.

INTOSAI (2016) ainda propõe que os auditores forneçam recomendações construtivas com o intuito de contribuir significativamente para enfrentar os achados e conclusões identificados pelo processo de auditoria operacional caso seja relevante e permitido pelo mandato da EFS.

Dessa forma, as recomendações devem ser bem fundamentadas e apresentadas de maneira lógica, com a intenção de tratar das causas dos problemas/deficiências encontradas durante a auditoria (INTOSAI, 2016). Logo, devem ser redigidas levando em consideração clareza, concisão e objetividade (TCU, 2010). Elas devem ser práticas e dirigidas às entidades competentes, tendo o propósito de convencer o leitor acerca de sua contribuição para uma “melhora significativa na condução de ações e programas do governo, por exemplo, baixando

custos, simplificando a administração, melhorando a qualidade e o volume dos serviços ou aprimorando a eficácia, o impacto ou os benefícios para a sociedade” (INTOSAI, 2016, p 16).

### 2.3.5 Monitoramento

A fase de monitoramento refere-se a verificação do cumprimento das deliberações do projeto e seus resultados, tendo o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos. Seu principal objetivo é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas encontrados pela adoção de medidas corretivas pelo gestor ou pela implementação das deliberações sugeridas pelos auditores durante o processo (TCU, 2010). Ademais, é a análise feita pelo auditor de ações corretivas adotadas pelos responsáveis baseados nos resultados da auditoria operacional (INTOSAI, 2016).

Portanto, o monitoramento funciona como uma fase de controle dos processos. Dessa forma, permite aos gestores e demais envolvidos acompanhar o desempenho da organização auditada, uma vez que atualiza o diagnóstico e oferece as informações para a verificação das ações adotadas (TCU, 2010). Portanto, “o monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno ao legislativo, se possível, juntamente com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes” (INTOSAI, 2016, p 16).

Segundo o TCU (2010), é por meio dessa fase que se avalia a qualidade das auditorias e identifica-se oportunidades de aperfeiçoamento, aprendizado e quantificação de benefícios. Além disso, as informações aperfeiçoadas ao longo do processo servem também para calcular “o percentual de implementação de deliberações e a relação custo/benefício das auditorias, indicadores de efetividade da atuação das entidades de fiscalização superior” (TCU, 2010, p 53). Logo, ele não é restrito à implantação das recomendações, mas também verifica se a entidade auditada tratou de forma adequada os achados e suas conclusões, remediando a situação em um prazo razoável de tempo (INTOSAI, 2016).

O TCU (2010) trás consigo algumas orientações gerais para a fase de monitoramento. São eles o Plano de Ação, a Sistemática de Monitoramento, o Relatório de Monitoramento e, por último, a Situação das Deliberações (QUADRO 5).

Quadro 5 - Parâmetros para execução da etapa de monitoramento

Plano de Ação	Apresentação da proposta das medidas corretivas, sendo, portanto, “um documento que norteia o processo de monitoramento e tende a aumentar sua efetividade” (TCU, 2010, p 53). É apresentado pelo gestor ao TCU, formalizando as ações que serão tomadas para corrigir as inconsistências encontradas durante o processo. Dentro dele está
---------------	--

	<p>contido um cronograma em que são definidos responsáveis, atividades e prazos para a implementação das deliberações. Também é recomendado a existência de um campo para registro dos benefícios previstos após a implementação das deliberações. Assim, os benefícios contidos no Plano de Ação deverão conter os resultados efetivamente alcançados, a exemplo: “a implementação dessa recomendação economizou R\$2 milhões em custos operacionais” (TCU, 2010, p 54). Por último, o TCU (2010) explicita que, caso as medidas propostas sejam muito complexas e de difícil articulação entre as entidades envolvidas, ele poderá elaborar um plano de monitoramento para verificar a adoção das providências e a evolução do desempenho do objeto auditado.</p>
Sistemática de Monitoramento	<p>Esquematiza como deverá ser feito o monitoramento do processo. O TCU (2010) sugere que seja feita uma reunião entre os auditores e os gestores, para que estes sejam orientados sobre o processo de monitoramento e apresentados ao plano de ação. A partir dessa análise, o gestor será informado a respeito dos prazos da auditoria, de forma que o cronograma seja adaptado de acordo com suas necessidades. Ainda, é feita a sugestão de que o coordenador da equipe de monitoramento seja um integrante da equipe que realizou o processo, “o que tornará mais fácil apreciar se as medidas tomadas pelos gestores são ou não adequadas frente às deliberações” (TCU, 2010, p 54).</p>
Relatório de Monitoramento	<p>Deverá ser um documento autônomo, ou seja, deverá conter informações completas para que seja suficiente para o entendimento do tema (sem ter a necessidade de ler outros relatórios). Tal relatório tem por objetivos: “apresentar a situação de implementação das deliberações; demonstrar, analiticamente, o benefício efetivo decorrente dessa implementação; mensurar o custo/benefício da auditoria” (TCU, 2010, p 54).</p>
Situação das Deliberações	<p>As ações deverão ser classificadas em:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>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;</li> <li>não implementada;</li> <li>parcialmente implementada - quando o gestor considerou concluídas as providências referentes à implementação da deliberação, sem implementá-la totalmente;</li> <li>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;</li> <li>não mais aplicável - em razão de mudanças de condição ou de superveniência de fatos que tornem inexecutável a implementação da deliberação.</li> </ol>

Fonte: TCU (2010). Adaptado pela autora.

Diferentemente da auditoria contábil que busca verificar se as entidades estão respeitando os preceitos contábeis e as normas, a auditoria operacional é uma ferramenta que,

além de fazer essa verificação, pode contribuir também com as organizações auditadas, na medida em que fornece soluções de melhoria para os problemas encontrados durante o processo por meio de seu relatório. Além disso, a AO também permite maior liberdade por parte do auditor em montar seu projeto tendo como base a história e as necessidades da EFS que será auditada.

#### **2.4 Desafios da Auditoria Operacional**

A auditoria operacional necessita de uma análise inicial do ambiente para que a partir desse momento sejam realizadas as recomendações de melhorias. Todavia, existe a limitação de que o ambiente pode não estar receptivo as recomendações. Oliveira (2008) em sua tese afirma que como de costume “é necessária a realização de uma análise para estabelecer as condições requeridas para a execução da auditoria”, e partindo dessa análise, caso não seja identificado melhoria de programas a auditoria não deverá prosseguir.

Além disso, também é possível destacar como desafio da auditoria operacional a especialização de auditores nessa modalidade, isso porque muitas vezes eles são declarados capacitados, mas por meio da análise de relatórios é possível constatar que não existe nenhuma recomendação ou avaliação de evolução gradativa, como destaca em Oliveira (2008), ao afirmar que boa parte do que é descrito se resume a normas e aparatos legais:

Uma vez que o seu relatório de inspeção não apresenta qualquer avaliação de desempenho ao longo de todo o seu corpo (...) o fato de a conclusão utilizar mais instrumentos legais, através de determinações, para os gestores providenciarem as correções dos achados obtidos, do que sugerir recomendações para o seu equacionamento. (OLIVEIRA, 2008, p. 114).

Também é possível destacar, conforme Albuquerque (2007), a necessidade de instrumentos cruciais da doutrina gerencialista para que a auditoria operacional se consolide, tais quais os sistemas de gestão por objetivos e metas e os indicadores de desempenho. Embora tenha havido reformas em diversos países para a implantação de novos mecanismos de planejamento governamental; na realidade, o dilema entre controlar a burocracia e os gastos públicos em função da necessidade do ajuste fiscal pendeu para o lado da burocracia, que parece ter contado com maior apoio dos atores envolvidos. Como consequência, a não existência de sistemas de custos juntamente com a falta de vínculos entre as dotações orçamentárias e os projetos executados na Administração Pública são fatores que limitam os objetivos no que tange à economicidade, afetando diretamente as auditorias operacionais.

Portanto, o potencial desafio do crescimento da auditoria operacional se dá por meio da falta de preparo e interesse do órgão auditado em se organizar e seguir as recomendações, da continuidade de práticas de gestão antigas, tradicionais e com formalismo exagerado, destaque também para sistemas de informações fracos e de baixo desempenho, bem como a carência de profissionais capacitados e o baixo foco em uma gestão para resultados.

Assim, percebe-se que a orientação para a otimização de desempenho proposto pela auditoria operacional foge do modelo clássico de auditoria, que por diversas vezes é assimilado com um caráter punitivo para controle das gestões. Assim, o leque para melhorias que a auditoria operacional proporciona torna-a cada vez mais atrativa para o setor público. Embora esse modelo ainda seja pouco utilizado, visto que é uma ocorrência comum com um modelo recém-chegado e adaptado pelo TCU, à relutância por parte dos gestores em instaurar uma auditoria está muito relacionado à visão moratória como citado inicialmente. A utilização da auditoria operacional deve ser considerada uma medida racional de gestão do setor público, o aproveitamento de ferramentas de auxílio para a boa governança deve ser uma das principais preocupações, visando cada vez mais demonstrar transparência nos processos.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria operacional vem sendo utilizada cada vez mais pela administração pública brasileira com o objetivo de melhorar seus controles internos e garantir que cada vez mais que os processos decisórios possuam uma avaliação de qualidade e informações concretas.

A utilização da auditoria operacional proporciona ao setor público a possibilidade de visualizar por meio dos dados apresentados se estão exercendo sua eficiência, eficácia e economicidade, identificando por meio do que se é pontuado dentro da auditoria operacional a oportunidade de prestação de um serviço de qualidade de forma que satisfaça as necessidades da sociedade e que também preveja com maior clareza os gargalos presentes em cada ambiente auditado. Desse modo é possível estabelecer indicadores para avaliar e mensurar a qualidade da gestão. Vale mencionar que esses indicadores não podem ser confundidos com os objetivos da gestão sugere-se que sejam usados como uma ferramenta que permita comparar as evoluções da gestão.

A auditoria operacional vem para desmistificar que os processos de avaliação de uma gestão não precisam ser mecânicos e taxativos, por meio dela é possível realizar mudança de hábitos e nos modos de pensar a administração pública brasileira, ela busca demonstrar que para se obter uma gestão pública de qualidade é necessário entender que trata-se de uma rede e que a busca dessa rede é o bem comum. O auxílio na previsibilidade fornecido pela adoção do processo diminui de forma significativa os momentos de “apagar incêndios” muitas vezes enfrentados pelas instituições e organizações públicas. Trata-se de um processo novo, ousado dizer inovador, porém não livre de apresentar dificuldades e não apresentar falhas.

Dessa forma, acredita-se que a pesquisa alcançou seu objetivo ao discutir os conceitos de auditoria operacional como auxiliador no processo decisório, apontando suas classificações e estrutura organizacional na administração pública, que era o objetivo geral proposto no início. Quanto aos objetivos específicos propostos, que foram: discutir os conceitos de auditoria operacional e sua importância na Administração Pública; entender a classificação da Auditoria Operacional; compreender a estrutura da Auditoria Operacional na Administração Pública, eles também foram discutidos ao longo da revisão de literatura proposta. Por fim, sugere-se que para um próximo trabalho realizando dentro do âmbito da auditoria operacional, seria interessante realizar um trabalho a campo com o intuito de analisar se tais processos existentes na teoria também funcionam na prática.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, F. F. T. **A Auditoria Operacional e seus Desafios: Um Estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União.** Rio de Janeiro: Livraria Editora Renovar, 2007

ANCINE. **Relatório de Auditoria.** Disponível em: <<https://www.ancine.gov.br/sites/default/files/processos-de-contas-aneais/Auditoria%20Especial%20CGU.pdf>>. Acesso em: 16 mai. 2019.

ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à auditoria operacional.** 2. ed., Rio de Janeiro: FGV, 2001.

ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações.** 6. ed., São Paulo: Atlas, 2011.

AYACH, C.; MOIMAZ, S. A. S.; GARBIN, C. A. S. **Auditoria no Sistema Único de Saúde: o papel do auditor no serviço odontológico.** Saúde Soc. São Paulo, v.22, n.1, p. 237-248, 2013. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/sausoc/v22n1/21.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2018.

BRASIL, **Constituição Federal, 1988.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 27 abri 2019

BRASIL, **Lei de Responsabilidade Fiscal, 2000.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)> Acesso em: 27 abril 2019

CGU. Controladoria-Geral da União. **Auditorias de Acompanhamento da Gestão.** <<https://www.cgu.gov.br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/auditorias-de-acompanhamento-da-gestao>>. Acesso em: 06 maio 2019.

COSTA, T. F. da. **Análise dos relatórios de auditorias operacionais de programas de saúde do Tribunal de Contas da União.** Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis). Brasília: UnB. Disponível em: <[http://bdm.unb.br/bitstream/10483/12434/1/2015\\_ThalitaFernandesdaCosta.pdf](http://bdm.unb.br/bitstream/10483/12434/1/2015_ThalitaFernandesdaCosta.pdf)>. Acesso em: 18 nov. 2018.

CREPALDI, M. R.; BIANCHI, V. R. **A importância da auditoria interna.** Comunicação & Mercado. UNIGRAN, Dourados, MS, v. 4, n. 10, p. 96-104, jul./dez., 2015. Disponível em: <<http://www.unigran.br/mercado/paginas/arquivos/edicoes/10/8.pdf>>. Acesso em: 14 jan. 2019.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática.** 9. ed., São Paulo: Atlas, 2013.

CRUZ, F. **Auditoria e Controladoria.** 3 ed. atualizada. Florianópolis: CAPES, 2016.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil.** 4 ed., atualizada. São Paulo: Atlas, 2011.

IF Sul. **Auditoria de Avaliação da Gestão**. Disponível em:  
<<http://www.ifsul.edu.br/auditoria-de-gestao>>. Acesso em: 06 maio 2019.

INTOSAI. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Comitê de Normas Profissionais. ISSAI 300: Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional.

**Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional. 2016**. Disponível em:  
<<https://www.google.com/search?q=PROCEDIMENTOS+DA+AUDITORIA+OPERACIONAL%2C+NO+SCIELO%2C+2013&oq=PROCEDIMENTOS+DA+AUDITORIA+OPERACIONAL%2C+NO+SCIELO%2C+2013&aqs=chrome..69i57j1j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#>>. Acesso em: 12 mar. 2019.

ISSAI. Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores. **ISSAI 100: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público**. Tribunal de Contas da União - TCU, 2013. Disponível em:

<<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A2561DF3F501562345D11B534C>>. Acesso em: 13 fev. 2019.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

LEAL, M. P. A. L. **A auditoria operacional e sua contribuição para a melhoria da gestão pública: Um estudo de caso da auditoria operacional da agência estadual de meio ambiente e recursos hídricos em Pernambuco**. Dissertação de mestrado em Administração – Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia. Salvador: 2006.

MANABE, S. H. **Administração pública: enfoques legais. Auditoria interna**. Londrina: UEL, 2018.

MENDES, A. P.; PACHECO, G.; IANSEN, M. V. M.; PAVAN, M. R. B.; RANGEL, M. S. A. C. **A importância da auditoria interna: estudo de caso do Supermercado Cibus**. Revista Interfaces, Suzano, ano 9, n. 5, jul. 2017. Disponível em:  
<[http://uniesp.edu.br/sites/\\_biblioteca/revistas/20170705174045.pdf](http://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20170705174045.pdf)>. Acesso em: 14 nov. 2018.

NASCIMENTO, R. S. **A Auditoria como instrumento de controle e de avaliação das organizações: estudo de caso envolvendo o fundo de recuperação do estado do Espírito Santo (FUNRES) com base na auditoria operacional**. Revista do Tribunal de Contas, Brasília, v. 33, n. 92, abr-jun. 2002

OLIVEIRA, L. C. da S. **Auditoria Operacional**. Goiânia, 2008. Disponível em:  
<<https://ccontabeis.face.ufg.br/up/158/o/AuditoriaOperacional.pdf>> Acesso em: 27 abril 2019

OLIVEIRA, R. V. de. **Auditoria operacional: uma nova ótica dos tribunais de contas auditarem a gestão pública, sob o prisma da eficiência, economicidade, eficácia e efetividade, e o desafio de sua consolidação no TCE/RJ**. 2008. Tese de Doutorado.

SOUZA; L. A. A.; DYNIEWICZ, A. M.; KALINOWSK, L. C. **Auditoria: uma abordagem histórica e atual**. RAS, v. 12, n. 47, abr./jun., 2010

TCE-MS. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. **O que é auditoria operacional?** JusBrasil, 2009. Disponível em: <<https://tce->

ms.jusbrasil.com.br/noticias/2126069/o-que-e-auditoria-operacional>. Acesso em: 17 nov. 2018.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Estruturação de grandes hidrelétricas demanda maior integração**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/estruturacao-de-grandes-hidreletricas-demanda-maior-integracao.htm>>. Acesso em: 16 mai. 2019

TCU. Tribunal de Contas da União. **Fiscalização e Controle**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>> Acesso em : 09 mai. de 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional**. 3ª ed., Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010.

TCU. Tribunal de Contas da União. **TCU realiza auditoria contábil no Ministério dos Transportes**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/tcu-realiza-auditoria-contabil-no-ministerio-dos-transportes.htm>>. Acesso em: 16 mai. 2019

TCU. Tribunal de Contas da União. **Conheça o TCU. 2019**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/funcionamento/>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. **Normas de Auditoria do TCU – NAT. 2019**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/nat.htm>>. Acesso em 15 fev. 2019.

TCU. Tribunal de contas da União. **Portaria-TCU n. 168, de 30 de junho de 2011**. Disponível em: <[www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20110706/PRT2011-168.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20110706/PRT2011-168.doc)>. Acesso em: 14 fev. 2019.

UFMG. Universidade Federal de Minas Gerais. **Manual de Auditoria Interna**. Auditoria-Geral da UFMG. 2ª versão. Belo Horizonte: UFMG, 2013. Disponível em: <[https://www.ufmg.br/auditoria/images/stories/documentos/manual\\_2a\\_verso\\_revisado.pdf](https://www.ufmg.br/auditoria/images/stories/documentos/manual_2a_verso_revisado.pdf)>. Acesso em: 18 fev. 2019

