

# AUDITORIA OPERACIONAL

NBASP 300 / NBASP 3000

---

+ MITOS E VERDADES SOBRE AOP

+ NBASP 300 E 3000

+ PRATIQUE COM SEGURANÇA

+ A PERGUNTA QUE NÃO QUER CALAR



**Auditoria operacional não serve para nada**

## NBASP 300 / 12

O principal objetivo da auditoria operacional é promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a accountability e transparência

## NBASP 3000 / 18

A auditoria operacional visa contribuir para o aperfeiçoamento da economicidade, eficiência e efetividade. Visa também contribuir para a boa governança, accountability e transparência. A auditoria operacional procura fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para melhoria



Auditoria operacional não serve para nada



**Auditoria operacional exige tempo**

## NBASP 300 / 37

Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, portanto, os auditores precisam adquirir conhecimento suficiente do objeto. Uma auditoria operacional geralmente requer que o conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria sejam adquiridos antes do seu início (“pré-estudo”).



Auditoria operacional exige tempo



**Na auditoria operacional,  
o auditor é amiguinho do gestor**

## NBASP 3000 / 72

O exercício do julgamento e ceticismo profissionais permite que o auditor seja receptivo a diferentes visões e argumentos e mais capaz de avaliar diferentes perspectivas, manter a objetividade, e avaliar a evidência de auditoria em toda a sua extensão. Também ajuda a garantir que o auditor evite erros de julgamento ou viés cognitivo, e que chegue a conclusões objetivas baseadas na avaliação crítica de todas as evidências de auditoria coletadas.

## NBASP 3000 / 59

O auditor deve ter o cuidado de garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade da EFS.



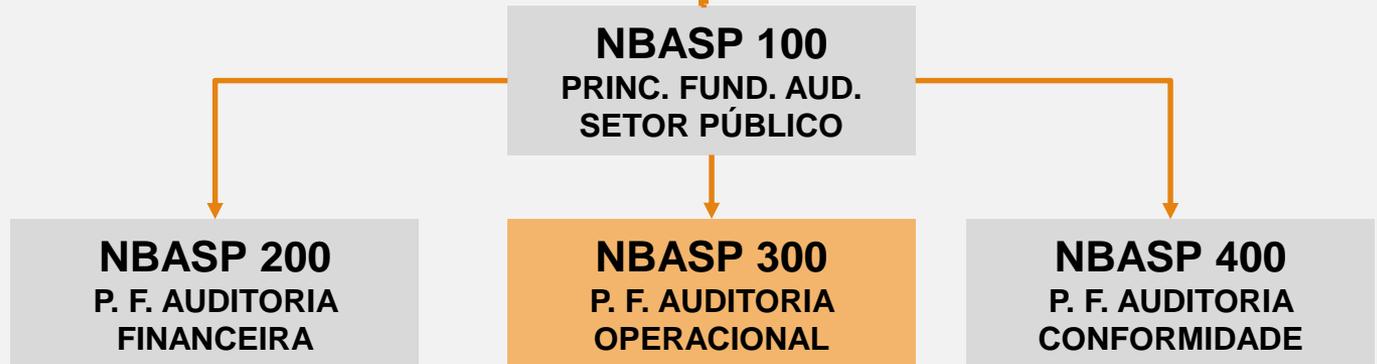
Na auditoria operacional,  
o auditor é amiguinho do gestor

# ORGANIZAÇÃO DAS NBASP

**NÍVEL 1**  
PRINC. FUND. E  
PRÉ-REQUISITOS  
FUNC. E.F.S.



**NÍVEL 2**  
PRINCÍPIOS  
FUNDAMENTAIS  
DE AUDITORIA



**NÍVEL 3**  
REQUISITOS DE  
AUDITORIA



## INTOSAI Principles

INTOSAI Founding Principles INTOSAI-P 1-9

INTOSAI Core Principles INTOSAI-P 10-99

## INTOSAI Standards

Fundamental Principles of Public Sector Auditing ISSAI 100-129

SAI Organisational Requirements ISSAI 130-199

Financial Audit	Performance Audit	Compliance Audit	Other Engagements
FA Principles ISSAI 200-299	PA Principles ISSAI 300-399	CA Principles ISSAI 400-499	ISSAI 600-699
FA Standards ISSAI 2000-2899	PA Standards ISSAI 3000-3899	CA Standards ISSAI 4000-4899	ISSAI 6000-6499

Competency Standards (COMP)

COMP 700-799

COMP 7000-7499

## INTOSAI Guidance

SAI Organisational Guidance GUID 1900-1999

Supplementary Financial Audit Guidance GUID 2900-2999	Supplementary Performance Audit Guidance GUID 3900-3999	Supplementary Compliance Audit Guidance GUID 4900-4999	Other Engagements GUID 6500-6999
--	--	---	-------------------------------------

Subject Matter Specific Guidance GUID 5000-5999

Other Guidance GUID 9000-9999

Competency Guidance (COMP)

Supplementary  
Competency Guidance  
COMP 7500-7999

# NBASP 300

PRINCIPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA  
OPERACIONAL

42 enunciados / parágrafos

# NBASP 3000

REQUISITOS MANDATÓRIOS  
PARA AUDITORIA OPERACIONAL

141 enunciados / parágrafos

**INTRODUÇÃO** (1 a 3)

**PROPÓSITO E APLICABILIDADE  
DOS P. F. DE AOP** (4 a 8)

**MARCO REFERENCIAL PARA  
AOP** (9 a 14)

**ELEMENTOS DA AOP** (15 a 23)

**PRINCÍPIOS DA AUDITORIA  
OPERACIONAL** (24 a 42)

**INTRODUÇÃO** (1 a 7)

**ESCOPO DESTA ISSAI** (8 a 16)

**DEFINIÇÃO DE AUDITORIA  
OPERACIONAL** (17 a 20)

**REQUISITOS GERAIS PARA A  
AUD. OPERACIONAL** (21 a 88)

**REQUISITOS RELACIONADOS  
AO PROCESSO DE AUDITORIA  
OPERACIONAL** (89 a 141)

# COMO ADOTAR?

## Normas AOP – próprias / ISSAIs

NBASP 300/5. Normas para auditoria operacional devem refletir a necessidade de flexibilidade no desenho de trabalhos individuais, para que os auditores sejam receptivos e criativos em seu trabalho e exerçam julgamento profissional em todas as fases do processo de auditoria.

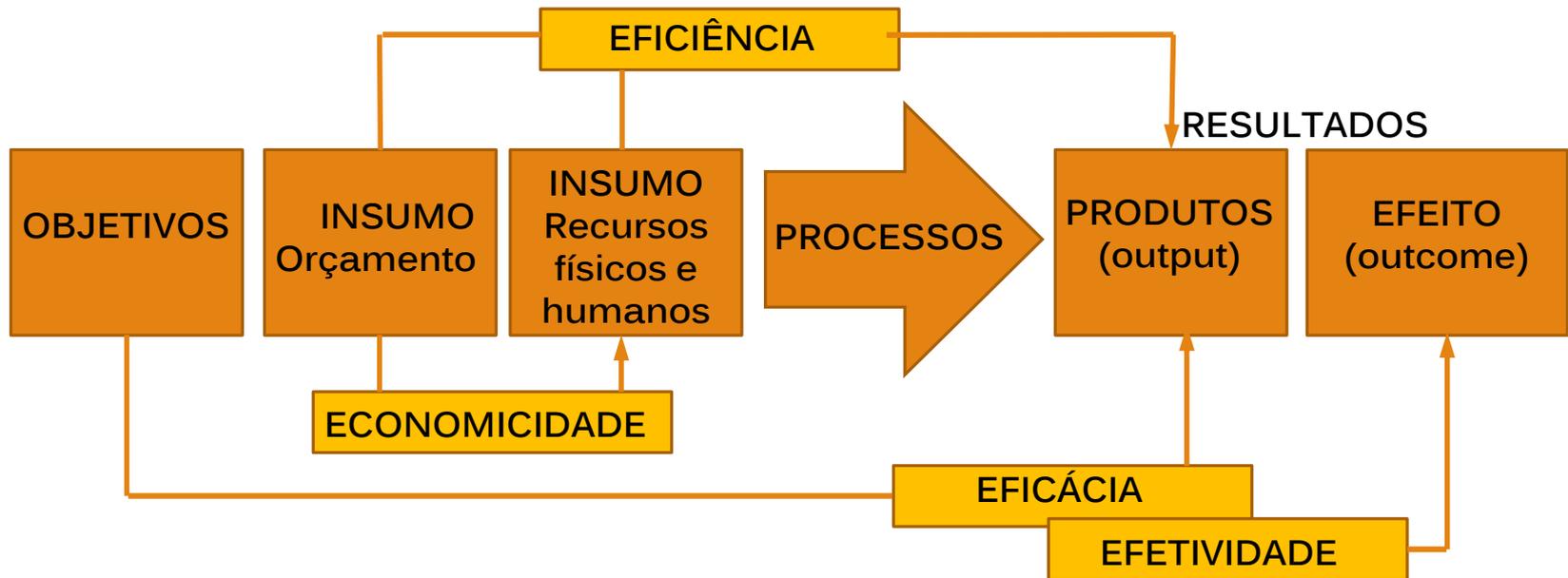
NBASP 3000/13. ...Se não forem cumpridos todos os requisitos relevantes, a referência a esta norma não deve ser feita sem a divulgação desse fato e de explicações adicionais sobre suas consequências.

NBASP 3000/16. ...Ao lidar com sobreposições entre tipos de auditoria (ou auditorias combinadas), o auditor precisa observar todas as normas relevantes e considerar que, quando houver prioridades diferentes, o objetivo primário da auditoria orientará o auditor quanto a quais normas aplicar.

# O QUE É?

NBASP 300/9.

NBASP 3000/17. A auditoria operacional realizada pelas EFS é o **exame independente, objetivo e confiável** que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de **economicidade, eficiência e efetividade** e se há espaço para **aperfeiçoamento**.



# QUAIS SÃO OS CONCEITOS?

- as três partes na auditoria operacional

NBASP 300/16. ... Embora os auditores possam fazer recomendações, eles precisam tomar cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis. Nas auditorias operacionais, os auditores tipicamente trabalham em equipe, oferecendo habilidades diferentes e complementares.

NBASP 300/17. O papel de parte responsável pode ser compartilhado por uma gama de indivíduos ou entidades, cada um com responsabilidade por um diferente aspecto do objeto da auditoria.

NBASP 300/18. Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria operacional.

# QUAIS SÃO OS CONCEITOS?

- objeto e critérios na auditoria operacional

NBASP 3000/30. O objeto refere-se à questão “o que é auditado” e é delimitado pelo escopo da auditoria. Os objetos de uma auditoria operacional podem ser programas específicos, empreendimentos, sistemas, entidades ou fundos e podem incluir certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes...

NBASP 300/27. ... Critérios de auditoria operacional são padrões razoáveis e especificados de auditoria relacionados a desempenho, com base nos quais a economicidade, eficiência e efetividade das operações são avaliadas e aferidas. Os critérios devem ser discutidos com as entidades auditadas ... Embora em alguns tipos de auditoria existam critérios legislativos inequívocos, esse comumente não é o caso nas auditorias operacionais.

# QUAIS SÃO OS CONCEITOS?

- objetivos

NBASP 300/12. O principal objetivo da auditoria operacional é promover, construtivamente, a governança econômica, efetiva e eficaz. Ela também contribui para a *accountability* e transparência.

...melhorar o desempenho. Isso é feito ao examinar se as decisões tomadas pelo poder 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.**

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

...

... Contribui diretamente para fornecer ao cidadão informações úteis...

---

# O QUE DEVE SER GARANTIDO PARA APLICAR O MÉTODO?

Princípios – NBASP 300  
Requisitos – NBASP 3000  
agrupados em:

- gerais
- relacionados ao processo de auditoria

---

- **confiança e asseguração**

NBASP 3000/33. Asseguração significa que os usuários podem ter confiança nos achados, nas conclusões e recomendações do relatório. O auditor fornece asseguração aos usuários ao explicar, de maneira equilibrada e razoável, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e porque os achados resultaram nas conclusões.

NBASP 3000/34. É necessário que o auditor comunique, de maneira transparente no relatório, o(s) objetivo(s), o escopo, a metodologia e os dados coletados, assim como quaisquer limitações significativas, para que os usuários não sejam induzidos em erro.

NBASP 300/21. ...Entretanto, normalmente não se espera que auditores operacionais apresentem uma opinião geral, comparável à opinião sobre demonstrações financeiras, sobre se a entidade auditada alcançou economicidade, eficiência e efetividade.

# PRINCIPIOS GERAIS

- objetivo de auditoria

NBASP 300/25. Os auditores devem estabelecer um objetivo de auditoria claramente definido que se relacione aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.

NBASP 3000/38. ...A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo, no qual as questões são exaustivamente especificadas e refinadas, levando em consideração informações relevantes conhecidas sobre o objeto, bem como a viabilidade.

NBASP 3000/39. Muitos objetivos de auditoria podem ser estruturados como uma questão geral de auditoria, que pode ser dividida em subquestões mais precisas.

# PRINCIPIOS GERAIS

- abordagem da auditoria

NBASP 300/26. Os auditores devem escolher uma abordagem orientada a

**resultado** (objetivos foram atingidos como pretendido?),

**problema** (exame das causas de problemas específicos) ou

**sistema** (adequado funcionamento dos sistemas de gestão), ou

uma combinação desses, para facilitar a solidez do desenho da auditoria.

# PRINCIPIOS GERAIS

- risco de auditoria

NBASP 3000/52. O auditor deve gerenciar ativamente o risco de auditoria para evitar o desenvolvimento de achados, conclusões e recomendações incorretos ou incompletos, fornecendo informações desequilibradas (inconsistentes) ou que não agregam valor.

NBASP 300/28. ... não possuir a competência para realizar análises suficientemente amplas ou profundas, falta de acesso a informações de qualidade, obter informações imprecisas (por exemplo, devido a fraudes ou práticas irregulares), incapacidade de colocar todos os achados em perspectiva, e falhar ao coletar ou abordar os argumentos mais relevantes.

... planejamento de auditoria devem indicar os possíveis ou conhecidos riscos do trabalho pretendido bem como mostrar como tais riscos serão tratados.

# PRINCIPIOS GERAIS

- comunicação

NBASP 3000/55. O auditor deve planejar e manter uma comunicação eficaz e adequada dos aspectos-chave da auditoria com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria.

... Fundamental para a obtenção de melhorias reais na governança e pode aumentar o impacto da auditoria.

- habilidades

NBASP 300/30. Coletivamente, a equipe de auditoria deve possuir as competências profissionais necessárias para realizar a auditoria. Isso inclui conhecimento sólido de auditoria, delineamento de pesquisa, métodos de ciências sociais e técnicas de investigação ou avaliação, bem como habilidades pessoais tais como capacidade analítica, de escrita e comunicação.

...desenvolvimento profissional continuado. ... atitude aberta à aprendizagem e uma cultura de gestão encorajadora...

... especialistas externos podem ser utilizados para complementar o conhecimento da equipe...

# PRINCIPIOS GERAIS

- Julgamento e ceticismo profissionais

NBASP 3000/70. Julgamento profissional refere-se à aplicação de conhecimento coletivo, habilidades e experiência ao processo da auditoria.

NBASP 300/31. Os auditores devem exercer ceticismo profissional, mas também ser receptivos e dispostos a inovar.

... Espera-se que os auditores façam avaliações racionais e desconsiderem preferências pessoais, próprias ou de outros.

... Ao mesmo tempo, devem ser receptivos a pontos de vista e argumentos. Isso é necessário para evitar erros de julgamento ou viés cognitivo. Respeito, flexibilidade, curiosidade e disposição para inovar são igualmente importantes.

Enquanto trabalham para desenvolver novos conhecimentos, os auditores precisam também ser criativos, reflexivos, flexíveis, engenhosos e práticos em seus esforços para coletar, interpretar e analisar dados.

# PRINCIPIOS GERAIS

- controle de qualidade e supervisão

NBASP 3000/66. A EFS deve garantir que o trabalho dos auditores de todos os níveis e em todas as fases da auditoria seja **adequadamente supervisionado durante o processo de auditoria.**

NBASP 3000/67. ... Do auditor que supervisiona a auditoria é esperado que tenha **competência e conhecimento em metodologias de auditoria; planejamento e monitoramento de trabalhos; gestão de projetos; pensamento estratégico; visão prospectiva e resolução de problemas.**

NBASP 300/32. ... No caso de diferença de opinião entre supervisores e a equipe de auditoria, devem-se tomar medidas apropriadas para **garantir que a perspectiva da equipe de auditoria receba consideração suficiente** e seja consistente com a política da EFS.

---

**PRINCIPIOS e REQUISITOS**  
**relacionados ao PROCESSO**  
**DE AUDITORIA**

PLANEJAMENTO  
EXECUÇÃO  
RELATÓRIO  
MONITORAMENTO

---

# PLANEJAMENTO – Seleção de temas

NBASP 3000/92. O processo de planejamento estratégico da EFS pode ser considerado como o primeiro passo na seleção de temas, uma vez que abrange a análise de áreas em potencial para a auditoria e define a base para a alocação eficiente de recursos de auditoria.

NBASP 3000/93. Durante o processo de planejamento estratégico, técnicas como análise de risco ou avaliação de problemas podem ajudar a estruturar o processo, mas precisam ser complementadas por julgamento profissional para refletir o mandato da EFS e para garantir que sejam selecionados temas significativos e auditáveis.

# PLANEJAMENTO – Desenhando a auditoria

NBASP 3000/37. Os auditores devem planejar a auditoria de forma que contribua para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, efetiva e tempestiva e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.

... os auditores precisam adquirir **conhecimento suficiente do objeto.**

... O objetivo geral na fase de planejamento é decidir, por meio da construção de conhecimento e considerando uma variedade de estratégias, a melhor forma de conduzir a auditoria

NBASP 3000/97. ... o auditor precisa considerar a auditoria operacional como um **projeto**, no sentido de que envolve **planejamento, organização, segurança, gerenciamento, liderança e controle dos recursos** para atingir objetivos específicos.

---

# EXECUÇÃO – Evidências, achados e conclusões

NBASP 300/38. Os auditores devem obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados...

... Achados e conclusões são resultados de análises em resposta aos objetivos de auditoria.

NBASP 3000/107. A evidência de auditoria deve ser tanto suficiente (quantidade) quanto apropriada (qualidade) para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados de auditoria são razoáveis.

---

# RELATÓRIO – Conteúdo e distribuição

NBASP 300/39. Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados.

NBASP 3000/124. O auditor deve garantir que os achados de auditoria concluam claramente sobre o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria, ou explicar porque isso não foi possível.

NBASP 3000/126. O auditor deve fornecer recomendações construtivas que sejam capazes de contribuir significativamente para sanar as deficiências ou problemas identificados pela auditoria...

NBASP 3000/135. O público-alvo primário da auditoria operacional é formado pelo poder legislativo e/ou executivo, pelas entidades governamentais e pelos cidadãos.

NBASP 300/41. Os auditores devem procurar tornar seus relatórios amplamente acessíveis, de acordo com o mandato da EFS.

---

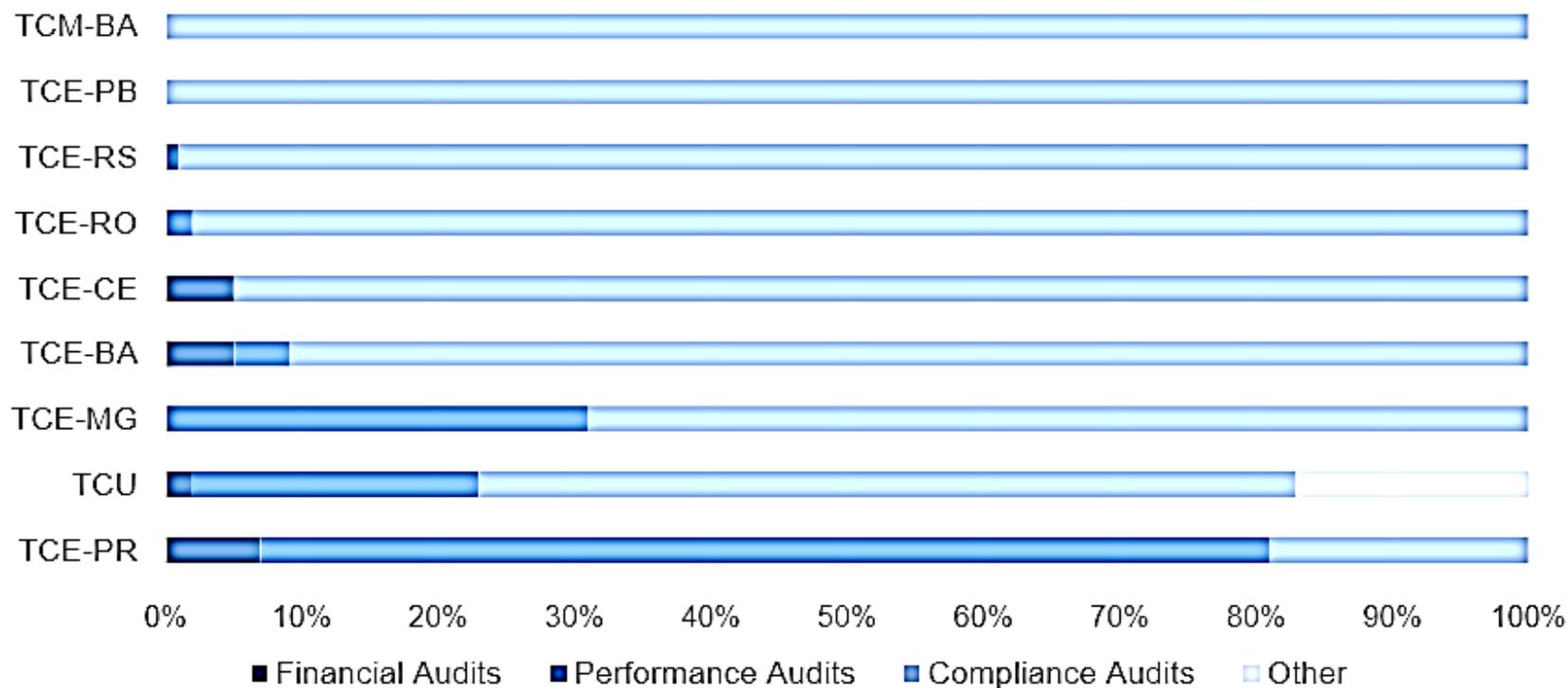
# MONITORAMENTO

NBASP 3000/136. O auditor deve monitorar, conforme apropriado, achados e recomendações de auditorias anteriores e a EFS deve relatar ao poder legislativo, se possível, as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.

NBASP 3000/137. ...O monitoramento é importante para o desenvolvimento e aprendizado interno da entidade auditada, assim como para a própria EFS.

---

# PRATIQUE COM SEGURANÇA! QUEM PRATICA?



---

**PRATIQUE COM SEGURANÇA!  
POR QUE NÃO PRATICAR?**

**MITOS?**

**Na prática, a teoria é outra**

## PRATIQUE COM SEGURANÇA!

Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União (2010)

[file://tcprofiles/usersprofiles\\$/tc506753/Documents/Downloads/Manual%20ANOP\\_portugues%20\\_29\\_.pdf](file://tcprofiles/usersprofiles$/tc506753/Documents/Downloads/Manual%20ANOP_portugues%20_29_.pdf)

Manual da auditoria de resultados / Tribunal de Contas Europeu  
(2017)

[https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_PT.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF)



**Performance Audit**  
**ISSAI Implementation Handbook**

---

Version 0, July 2020

# PRATIQUE COM SEGURANÇA!

## Manual IDI

### How do you select audit criteria?



#### The Standard

*The auditor shall establish suitable audit criteria, which correspond to the audit objective(s) and audit questions and are related to the principles of economy, efficiency and/or effectiveness.*

Source: ISSAI 3000/45

## What are audit criteria?

Audit criteria identify the required or desired state or expectation with respect to an audit topic, representing reasonable and attainable standards of performance against which you can assess the **economy**, **efficiency** and/or **effectiveness** of activities. In short, they are the standards against which your audit evidence should be judged. In this sense, criteria provide a context for evaluating evidence and understanding the findings, conclusions and recommendations of an audit report.

Criteria are needed in all audits where performance is being evaluated. As stated previously, such evaluations may include aspects of compliance when it is relevant to the performance of the audited entities. Audit criteria can represent an expectation of 'what should be' according to laws or regulations, 'what is expected' according to best practice or 'what could be' given better conditions. Accordingly, criteria can be qualitative or quantitative, general or specific, or a normative model (that is, norms related to compliance or economy/efficiency) for the subject matter under review. Examples of criteria include:

- laws and regulations applicable to the operation of the audited entities;
- goals, policies and procedures established by the audited entities;
- technically-developed standards or norms;
- expert opinions;
- procedures for a function or activity;
- defined business practices;
- contracts or grant agreements;
- benchmarks or performance indicators set by the audited entities or other relevant entities or sectors;
- prior periods' performance; and
- criteria used previously in similar audits or by other SAIs. (Note: You will need to ensure these criteria are still valid.)

## How do you choose audit criteria?

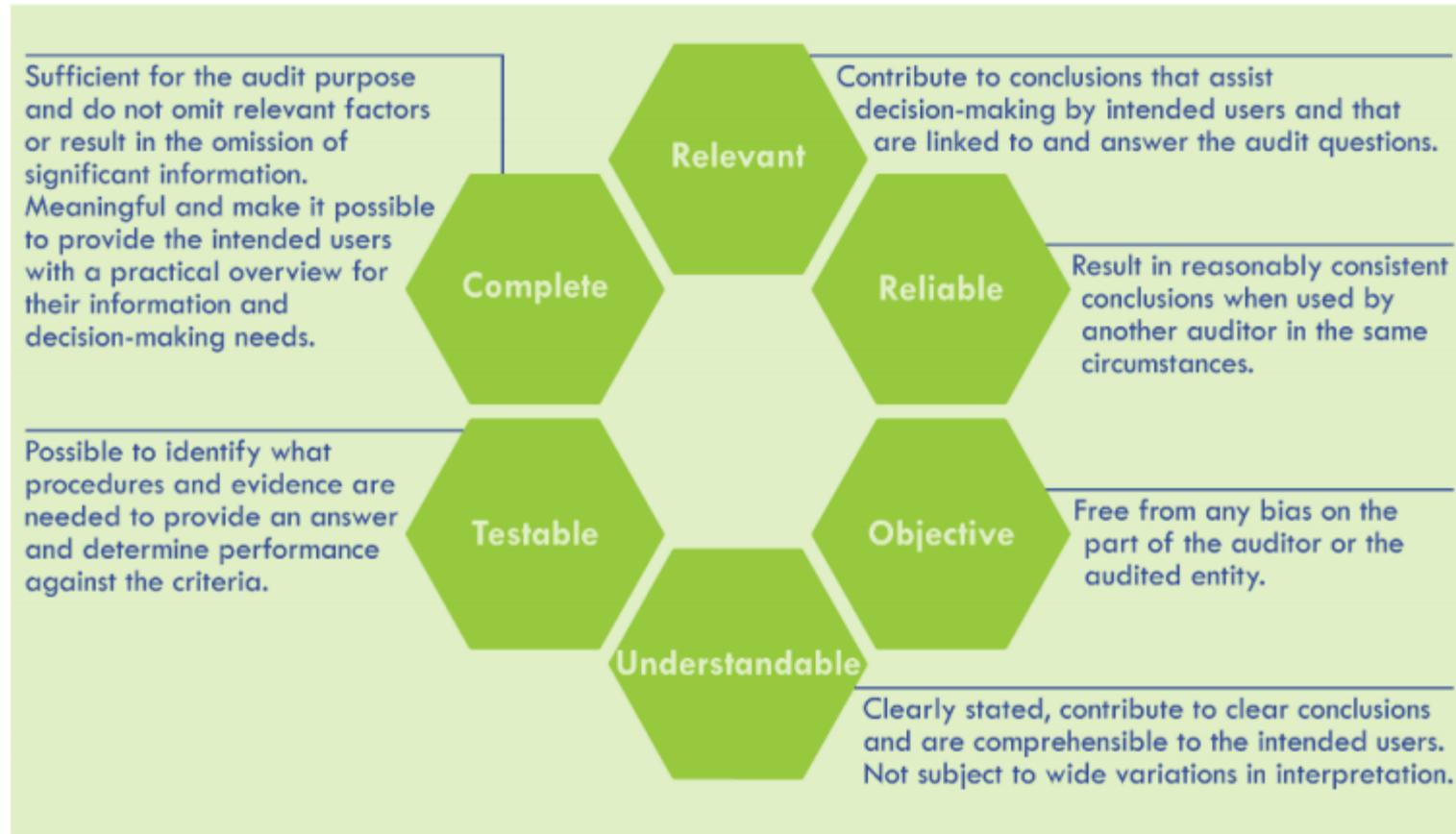
When selecting performance audit criteria, it is important to do so objectively. The process requires rational consideration and sound **professional judgement**. Sometimes audit criteria are easy to define, such as when the goals set by the legislature or government are clear, precise and relevant. However, this is not always the case. For example, relevant criteria may not be apparent at the outset of the audit and applicable performance goals may be vague, conflicting or non-existent. Similarly, you may find the criteria or standards set by the audited entities do not equal good performance, requiring you to select, adapt or even develop additional criteria that can provide more appropriate benchmarks of performance. In many cases you may find that a mixture of criteria from the audited entities and other sources provides the appropriate framework for assessing performance. However, in all such instances it will help if you perform some audit work before selecting your criteria in order to ensure materiality and to enable you to become more knowledgeable about the issues and associated best practices.

To objectively select audit criteria, it is important to have:

- a general understanding of the area to be audited and familiarity with relevant legal and other documents, as well as recent studies and audits in the area to be audited;
- good knowledge of the motives and the legal basis of the audit topic and the goals set by the legislature or the government; and
- a general knowledge of practices and experience in other relevant or similar government topics or activities.

It is essential that the criteria you select are suitable to the audit topic and objective(s). **Suitable criteria** are relevant, reliable, objective, understandable, testable and complete. The relative importance of these characteristics is a matter of professional judgement that should be considered during the selection process. These attributes are shown in **Figure 20**.

**Figure 20: Attributes of suitable criteria**



Source: GAO and GUID 3910: Central Concepts for Performance Auditing, 2019



*Some criteria may be highly legitimate in the eyes of the audited entity, such as its own goals, policies or procedures. However, you must be critical when considering the suitability of such criteria and not assume that the entity meeting its own standards is a sign of good performance. Organisations may set internal standards too low in order to achieve them. In such cases, look for additional criteria to assess performance, such as relevant benchmarks used in the sector.*

Source: IDI/PAS Development Team

It is helpful to discuss the selected audit criteria with the audited entities as part of designing and conducting the audit. Doing so helps to ensure a shared and common understanding of what criteria will be used as benchmarks when evaluating the subject matter, and can help address questions regarding their legitimacy and applicability. Such discussion can be especially helpful in instances where you select criteria different than those used by the audited entities to measure its own performance. However, while transparency and obtaining relevant input from the audited entities are important, it is ultimately the auditor's responsibility – not the audited entities' – to select suitable criteria for the audit based on the nature of the audit and the audit questions.

**Figure 21: Criteria and corresponding audit questions**

<b>Audit questions</b>	<b>Criteria</b>
<b>To what extent is the environmental management agency meeting the requirements of the Water Act?</b>	Under the Water Act, the agency is required to prepare an annual report to Parliament on the operation of the Act.
<b>To what extent is the education agency meeting timeframes for awarding contracts?</b>	The agency has established internal timeframes for awarding different types of contracts.
<b>To what extent has the agricultural management agency established processes to ensure that assistance payments are properly awarded?</b>	The agency's policies require that processes be established to determine the eligibility of potential payment recipients and recoup any monies erroneously awarded.
<b>To what extent is the health agency ensuring that potable water providers are performing water quality testing, as required?</b>	Water testing regulations prescribe the type and required outcomes of tests on water intended for human consumption.
<b>To what extent is the information technology office of the defence agency taking steps to safeguard sensitive employee information?</b>	Technically-developed standards dictate steps the agency should follow to safeguard sensitive employee information.
<b>To what extent has the justice ministry's grant programme contributed to desired outcomes within the target population?</b>	Programme goals describe desired outcomes and associated measures to assess progress in achieving such goals.
<b>To what extent has the environmental agency's carbon reduction programme achieved target reductions in carbon emissions?</b>	Carbon emissions reduction targets specify the desired levels of reductions across a period of five years.
<b>Are there established mechanisms to raise stakeholders' awareness and ownership of the SDGs and 2030 Agenda in the country?</b>	According to the 2030 Agenda reference guide, the countries should establish various communication strategies to engage/inform different segments of the society as well as integrate the public.

**PRATIQUE COM SEGURANÇA!  
POR QUE NÃO PRATICAR?**



**Já pratico e nem sei**



Alguém discorda que o Brasil, e estados e municípios, tem muito a melhorar com relação à gestão de seus recursos para ampliar e tornar equânime o atendimento em educação, saúde, segurança alimentar, etc...?



Por que os TCs ainda não assumiram  
com firmeza e em definitivo  
sua responsabilidade  
em contribuir com a sociedade  
por meio de auditorias operacionais?

---

DENISE GOMEL  
gomel@tce.pr.gov.br