

Tribunal de Contas
Mato Grosso

TRIBUNAL DO CIDADÃO

Manual de Auditoria Operacional



PubliContas

Editora do Tribunal de Contas
do Estado de Mato Grosso



Tribunal de Contas
Mato Grosso

TRIBUNAL DO CIDADÃO

Manual de Auditoria Operacional



PubliContas

Editora do Tribunal de Contas
do Estado de Mato Grosso

Copyright © Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, 2017.

As informações técnicas são de livre reprodução, total ou parcial, desde que citada a fonte.
O conteúdo desta obra está disponível no Portal do TCE-MT para *download* (www.tce.mt.gov.br).

Dados Internacionais para Catalogação na Publicação (CIP)

M433m
Mato Grosso. Tribunal de Contas do Estado Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas do Estado. – Cuiabá : PubliContas, 2017.
74p. ; 21x29,7 cm. ISBN 978-85-98587-70-7
1. Auditoria. 2. Governabilidade. 3. Inspeção operacional 4. Contas públicas. I- Título.
CDU 336.146

Jânia Gomes da Silva
Bibliotecária CRB1 2215

CONTEÚDO

SUPERVISÃO	Bruno Anselmo Bandeira <i>Secretária-Geral de Controle Externo</i>
PRODUÇÃO E ATUALIZAÇÃO DE CONTEÚDO	Lidiane Anjos Bortoluzzi <i>Secretária de Controle Externo de Auditorias Operacionais</i>
REVISÃO	Volmar Bucco Junior..... <i>Secretário Adjunto de Desenvolvimento do Controle Externo</i>

PRODUÇÃO EDITORIAL

PubliContas: Editora do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso

SUPERVISÃO	Américo Corrêa <i>Secretário de Comunicação Social</i>
EDIÇÃO E PROJETO GRÁFICO	Doriane de Abreu Miloch <i>Assessora Técnica de Publicações</i>
CAPA	Boanerges Capistrano
REVISÃO ORTOGRÁFICA	Solange Maria de Barros



Rua Conselheiro Benjamin Duarte Monteiro, nº 1
Centro Político e Administrativo
CEP: 78049-915 – Cuiabá-MT
+55 65 3613-7561
publicontas@tce.mt.gov.br – www.tce.mt.gov.br

Siga:

 [TCEMatoGrosso](https://www.facebook.com/TCEMatoGrosso)  [@TCEmatogrosso](https://twitter.com/TCEmatogrosso)

 [TCE Mato Grosso](https://www.youtube.com/TCEMatoGrosso)



Tribunal de Contas
Mato Grosso

TRIBUNAL DO CIDADÃO

Manual de Auditoria Operacional



Tribunal de Contas Mato Grosso

TRIBUNAL DO CIDADÃO

Identidade Organizacional

NEGÓCIO

Controle da gestão dos recursos públicos.

MISSÃO

Controlar a gestão dos recursos públicos do Estado e dos municípios de Mato Grosso, mediante orientação, avaliação de desempenho, fiscalização e julgamento, contribuindo para a qualidade e a efetividade dos serviços, no interesse da sociedade.

VISÃO

Ser reconhecido como instituição essencial ao regime democrático, atuando pela melhoria da qualidade da gestão pública e no combate à corrupção e ao desperdício.

VALORES

Justiça: Pautar-se estritamente por princípios de justiça, pela verdade e pela lei, com integridade, equidade, coerência, impessoalidade e imparcialidade.

Qualidade: Atuar com inovação e de forma ágil, tempestiva, efetiva, eficiente e eficaz, com base em padrões de excelência de gestão e de controle.

Profissionalismo: Atuar com base nos princípios e valores éticos e de forma independente, técnica, responsável, proativa, leal e comprometida com a identidade institucional e com o interesse público.

Transparência: Disponibilizar e comunicar tempestivamente, em linguagem clara e de fácil acesso, as ações, decisões e atos de gestão do TCE-MT, bem como as informações dos fiscalizados sob sua guarda, no interesse da sociedade.

Consciência Cidadã: Estimular o exercício da cidadania e do controle social da gestão pública.

Corpo Deliberativo

TRIBUNAL PLENO

Presidente

Cons. Antonio Joaquim M. Rodrigues Neto

Vice-Presidente

Cons. Valter Albano da Silva

Corregedor-Geral

Cons. José Carlos Novelli

Ouvidor-Geral

Cons. Waldir Júlio Teis

Integrantes

Cons. Gonçalo Domingos de Campos Neto

Cons. Sérgio Ricardo de Almeida

Cons. Luiz Carlos Azevedo Costa Pereira

1ª CÂMARA

Presidente

Cons. Sérgio Ricardo de Almeida

Integrantes

Cons. José Carlos Novelli

Cons. Waldir Júlio Teis

Cons. Substituto Luiz Carlos Pereira

Cons. Substituta Jaqueline M^a. Jacobsen

Marques

Cons. Substituto Moises Maciel

2ª CÂMARA

Presidente

Cons. Gonçalo Domingos de Campos Neto

Integrantes

Cons. Valter Albano da Silva

Cons. Moises Maciel

Cons. Substituto Luiz Henrique M. de Lima

Cons. Substituto Isaías Lopes da Cunha

Cons. Substituto João Batista Camargo Júnior

CONSELHEIROS SUBSTITUTOS

Luiz Henrique Moraes de Lima

Isaías Lopes da Cunha

Luiz Carlos Azevedo Costa Pereira

João Batista Camargo Júnior

Jaqueline M^a. Jacobsen Marques

Moises Maciel

Ronaldo Ribeiro de Oliveira

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

Procurador-Geral

Getúlio Velasco Moreira Filho

Procurador-Geral Substituto

Alisson Carvalho de Alencar

Procuradores de Contas

Gustavo Coelho Deschamps

William de Almeida Brito Júnior

Corpo Técnico

Secretaria-Geral do Tribunal Pleno

Ligia Maria Gahyva Daoud Abdallah

Secretaria da Primeira Câmara

Elizabet Teixeira Sant'anna Padilha

Secretaria da Segunda Câmara

Jean Fábio de Oliveira

Núcleo de Certificação e Controle de Sanções

Ana Karina Pena Endo

Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex)

Bruno Anselmo Bandeira

Secretaria-Adjunta de Desenvolvimento do

Controle Externo

Volmar Bucco Júnior

Secretaria-Adjunta de Desenvolvimento do

Controle Interno dos Fiscalizados

Gilson Gregório

Secretaria-Adjunta de Avaliação da

Qualidade das Atividades do Controle Externo

Rosiane Gomes Soto

Consultoria Técnica

Edicarlos Lima Silva

Secex da 1ª Relatoria – Cons. José Carlos Novelli

Manoel da Conceição da Silva

Secex da 2ª Relatoria – Cons. Valter Albano

Roberto Carlos de Figueiredo

Secex da 3ª Relatoria – Cons. Waldir Teis

Joel Bino do Nascimento Júnior

Secex da 4ª Relatoria – Cons. Domingos Neto

Valdir Cereali

Secex da 5ª Relatoria – Cons. Sérgio Ricardo

Francisney Liberato Batista Siqueira

Secex da 6ª Relatoria – Cons. Moises Maciel

Marlon Homem de Ascenção

Secretaria de Controle Externo de Obras e Serviços de Engenharia

Emerson Augusto de Campos

Secretaria de Controle Externo de Atos de Pessoal e Regime Próprio de Previdência Social

Francis Bortoluzzi

Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais

Lidiane Anjos Bortoluzzi

Secretaria de Informações Estratégicas

Victor Augusto Godoy

Corpo de Gestão

Chefe de Gabinete da Presidência

Paulo Vicente Nunes

Secretaria do Sistema de Controle Interno

Élia Maria Antoniêto Siqueira

Secretaria de Articulação Institucional e

Desenvolvimento da Cidadania

Cassyra Lúcia Corrêa Barros Vuolo

Secretaria de Apoio às Unidades Gestoras

Naíse Godoy de Campos Silva Freire

Consultoria Jurídica-Geral

Patrícia Maria Paes de Barros

Secretaria-Geral da Presidência

Risodalva Beata de Castro

Secretaria Executiva da Corregedoria-Geral

Marco Aurélio Queiroz de Souza

Secretaria Executiva da Ouvidoria-Geral

Yênes Jesus de Magalhães

Secretaria de Planejamento, Integração e

Coordenação

Diógenes Gomes Curado Filho

Subsecretaria de Planejamento,

Integração e Coordenação

Julinil Fernandes de Almeida

Subsecretaria de Planejamento,

Integração e Coordenação

Rodrigo Ares Barbosa de Mello

Secretaria de Comunicação Social

Américo Santos Corrêa

Diretoria da Escola Superior de Contas

Marina Bressane Spinelli Maia de Andrade

Secretaria Executiva de Orçamento,

Finanças e Contabilidade

Eneias Viegas da Silva

Secretaria Executiva de Tecnologia da Informação

Simone Aparecida Pelegrini

Secretaria Executiva de Gestão de Pessoas

Camilla Nardez Rodrigues Pereira

Secretaria Executiva de Administração

Lúcia Maria Taques

Núcleo de Gestão de Contratos,

Convênios e Parcerias

Carlos José de Campos

Núcleo de Patrimônio

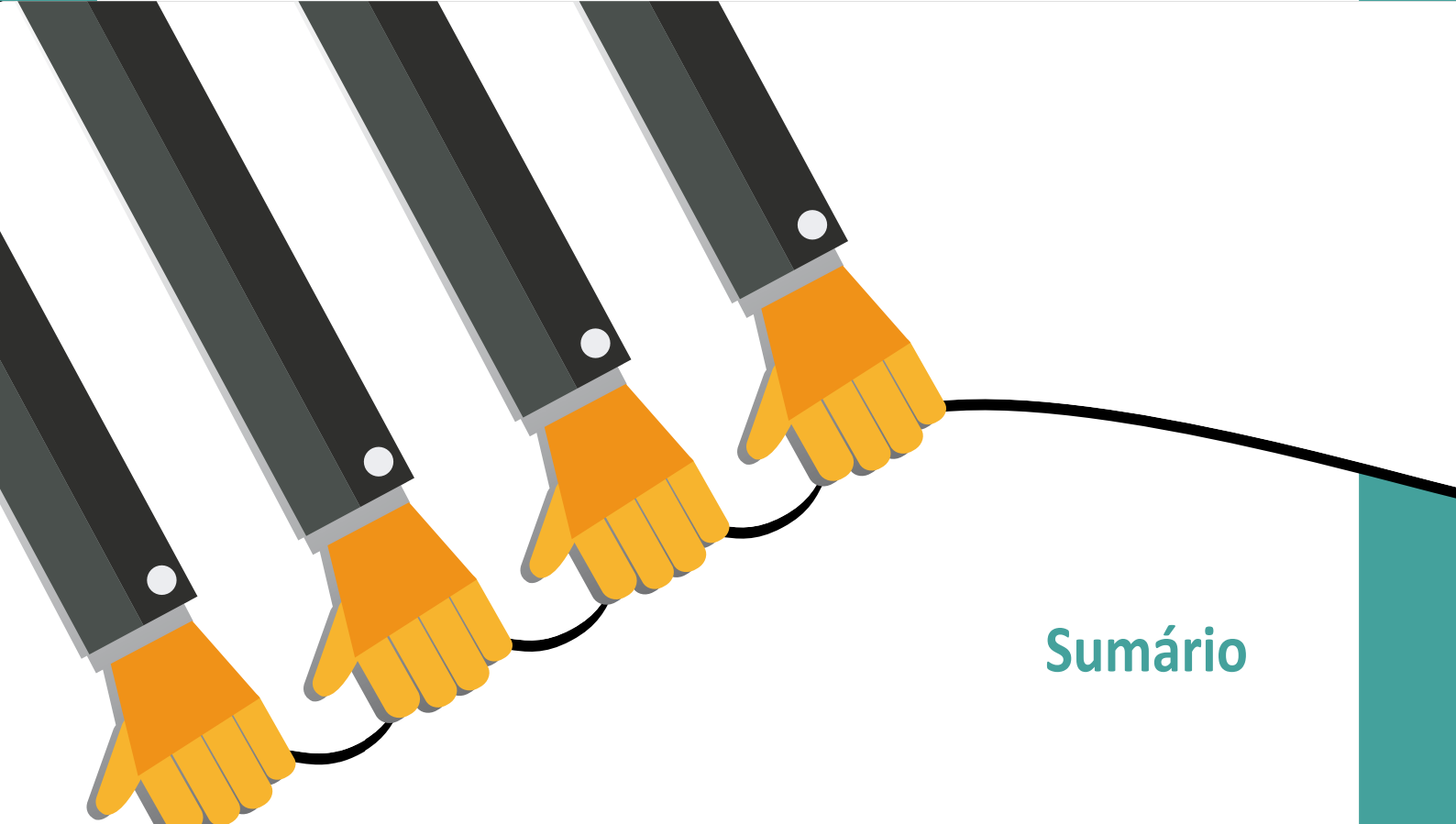
Marcelo Catalano Corrêa

Núcleo de Expediente

Deise Maria de Figueiredo Preza

Núcleo de Cerimonial

Tânia de Cássia Melo Bosaipo



Sumário

Introdução	12
CAPÍTULO I – Princípios Gerais	13
1 Princípios avaliados pelas auditorias operacionais.....	14
2 Ciclo das auditorias operacionais	15
CAPÍTULO II – Controle de qualidade e responsabilidades dos profissionais de auditorias operacionais	16
1 Designação e apresentação da equipe	17
2 Normas de condutas	17
3 Responsabilidades.....	17
3.1 Responsabilidades do supervisor.....	17
3.2 Responsabilidades do coordenador.....	19
3.3 Responsabilidades dos membros das equipes de auditoria	19
4 Ferramentas de controle de qualidade.....	19
CAPÍTULO III – Seleção do objeto de auditoria	24
1 Critérios	24
1.1 Materialidade.....	24
1.2 Relevância.....	25
1.3 Risco.....	25
2 Definição do objeto de auditoria.....	25
CAPÍTULO IV – Planejamento	26
1 Levantamentos preliminares	26
1.1 Visita exploratória	27
1.2 Análise <i>Stakeholder</i>	28
1.3 Mapa de processos.....	29
1.4 Mapa de produtos.....	30
1.5 Análise SWOT	31
1.6 Diagrama de Verificação de Risco – DVR.....	32
1.7 Inventário de riscos e controles	33
1.8 Análise Recí ou matriz de responsabilidades	33
1.9 Diagrama <i>Ishikawa</i>	34
1.10 Árvore de problemas.....	35

2	Cronograma	36
3	Definição do objetivo e escopo da auditoria	37
4	Especificação dos critérios de auditoria	38
5	Matriz de planejamento	39
6	Validação da matriz de planejamento	40
7	Elaboração do relatório de visão geral	40
8	Elaboração dos instrumentos de coleta de dados	41
9	Questionário ou indagação escrita	41
10	Entrevista	43
11	Observação direta	46
12	<i>Benchmarking</i>	47
13	Grupo focal	48
14	Realização de teste-piloto	48
CAPÍTULO V – Execução		49
1	Documentação da execução da auditoria	49
2	Desenvolvimento dos trabalhos de campo	50
3	Matriz de achados	50
3.1	Achado de Auditoria	51
3.2	Evidências e análises	52
4	Coleta de dados	53
5	Análise dos dados coletados	53
6	Elaboração da matriz de achados	54
7	Painel de Referência para validação da matriz de achados	55
CAPÍTULO VI – Elaboração de relatórios		56
1	Estrutura do Relatório	57
2	Elementos pré-textuais	57
2.1	Capa	57
2.2	Folha de rosto	57
2.3	Resumo	58
2.4	Sumário, lista de figuras, tabelas, gráficos e outros	58
3	Corpo do relatório	58
3.1	Introdução	58
3.2	Capítulos principais	58
3.3	Análise dos comentários dos gestores	59
3.4	Conclusão	59
3.5	Proposta de encaminhamento e recomendações	59
4	Elementos pós-textuais – apêndices	60
CAPÍTULO VII – Organização e processos de trabalho		61
1	Organização de papéis de trabalho	61
2	Organização de painéis de referência	62
CAPÍTULO VIII – Monitoramento		64
1	Execução do monitoramento	64
1.1	Plano de ação	65
1.2	Grupo de Contato	66
1.3	Relatório de monitoramento	67
Referências Bibliográficas		69
ANEXO		71
Resolução Normativa nº xx/2017-TP		72

Lista de modelos

Modelo 1 – Registro de reuniões para resolução de conflitos e diferenças de opinião na realização das auditorias operacionais.....	18
Modelo 2 – Cronograma para realização de auditoria operacional	20
Modelo 3 – <i>Checklist</i> para o planejamento de auditoria operacional.....	21
Modelo 4 – <i>Checklist</i> para a execução de auditoria operacional.....	22
Modelo 5 – <i>Checklist</i> para o relatório de auditoria operacional.....	22
Modelo 6 – <i>Checklist</i> para o monitoramento de auditoria operacional.....	23
Modelo 7 – Registro de reuniões com <i>stakeholders</i>	28
Modelo 8 – Análise <i>Stakeholder</i>	29
Modelo 9 – Exemplo de utilização de mapa de processo	30
Modelo 10 – Estrutura de um mapa de produtos.....	31
Modelo 11 – Análise <i>SWOT</i>	32
Modelo 12 – Diagrama de Verificação de Risco	32
Modelo 13 – Inventário de riscos e controles	33
Modelo 14 – Matriz Recí ou de responsabilidades	34
Modelo 15 – Diagrama <i>Ishikawa</i>	35
Modelo 16 – Árvore de problemas.....	36
Modelo 17 – Matriz de Planejamento	40
Modelo 18 – Exemplo do uso de escala equilibrada.....	42
Modelo 19 – Exemplo de pergunta com ordenação.....	43
Modelo 20 – Exemplo de pergunta em uma entrevista aplicada.....	46
Modelo 21 – Matriz de Achados.....	54
Modelo 22 – Estrutura do Plano de Ação a ser elaborado pelo Gestor	65
Modelo 23 – Implementação do Plano de Ação elaborada pelo Gestor.....	66

Lista de siglas

Issai – Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores¹

Intosai – Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores²

MMD-TC – Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas

QATC – Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas

Secex – Secretaria de Controle Externo

Seacex – Secretaria-Adjunta de Avaliação da Qualidade das Atividades do Controle Externo

Sedecex – Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

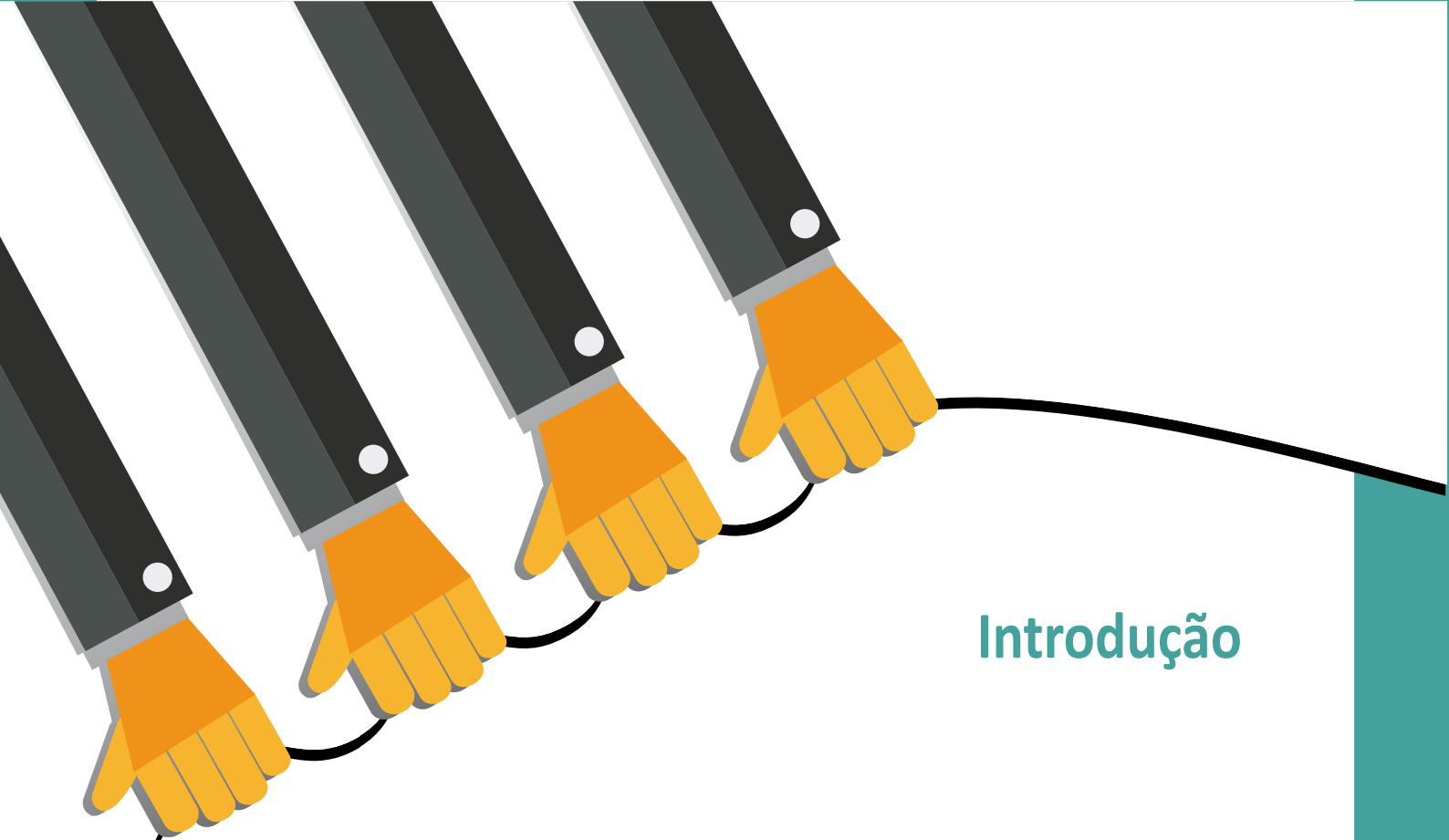
Segecex – Secretaria Geral de Controle Externo

TCE-MT – Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso

TCU – Tribunal de Contas da União

¹ *International Standards of Supreme Audit Institutions.*

² *International Organisation of Supreme Audit Institutions.*



Introdução

A auditoria operacional consiste no “exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, ações e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública¹”, mediante a produção de informações que propiciem a melhoria da gestão e dos resultados das políticas públicas, em benefício da sociedade.

Nesse sentido, este Manual objetiva definir padrões para a realização e o controle de qualidade das auditorias operacionais no Tribunal de Contas de Mato Grosso. Apresenta os princípios gerais das auditorias operacionais, os critérios para seleção do objeto de auditoria, o ciclo de auditoria (planejamento, execução, relatório e monitoramento), a organização e os processos de trabalho direcionados a esta modalidade de auditoria, o sistema de controle de qualidade e a metodologia para monitoramento dos resultados das auditorias operacionais no Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

O documento tem como modelo os métodos e técnicas empregados pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e utiliza como referência as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai). Foram utilizadas como base as normas que trazem os princípios fundamentais de auditoria do setor público (Issai 100) e de auditoria operacional (Issai 300).

¹ Brasil. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União**. 3. ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010.



CAPÍTULO I

Princípios Gerais

De acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores desenvolvidas pela Intosai², as auditorias operacionais possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais com uma maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e formas de comunicação.

Conforme definido pelas normas, essas auditorias são mais abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios são mais analíticos e argumentativos. Ainda, definem que a auditoria operacional requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica³.

Conforme define a Issai 300, as auditorias operacionais oferecem novas informações, conhecimento ou valor ao proporcionar novas percepções analíticas (análises mais amplas ou novas perspectivas); tornar as informações existentes mais acessíveis às várias partes interessadas; proporcionar uma visão independente e autorizada ou uma conclusão baseada em evidência de auditoria; e fornecer recomendações baseadas em análises dos achados de auditoria.

Essa norma define, ainda, que a auditoria operacional geralmente segue uma das três abordagens:

- a.** uma abordagem orientada a sistemas, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira;
- b.** uma abordagem orientada a resultados, que avalia se os objetivos, no tocante a resultados ou produtos, foram atingidos como pretendido ou se as ações e serviços estão operando conforme solicitado;
- c.** uma abordagem orientada a problemas, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou desvios em relação aos critérios.

² *International Standards of Supreme Audit Institutions* – Issai 300/1.2, 2.2, 2004; Issai 400/4, 21, 2001.

³ Issai 300/1.8, 2004.

No TCE-MT, as auditorias operacionais devem ser realizadas por equipe composta exclusivamente por Auditores Públicos Externos. Quando a fiscalização requerer servidores de diversas unidades técnicas, cada líder das unidades envolvidas, em conjunto com o Secretário Geral de Controle Externo, deve indicar os servidores da sua respectiva unidade para integrar à equipe⁴.

1 Princípios avaliados pelas auditorias operacionais

Conforme define a Issai 300, a auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficácia, eficiência, efetividade e equidade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. Podem também ser avaliadas outras dimensões em razão da sua relevância para a delimitação do escopo das auditorias.

De acordo com a norma, o princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade⁵. Nesse sentido, a economicidade impõe a melhor relação custo/benefício das decisões administrativas e de sua implementação.

A eficiência evidencia 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 qualidade⁶. A principal questão é saber se os recursos foram aplicados para obter um ótimo uso ou satisfatório, ou resultados similares, em termos de qualidade e tempo que poderiam ter sido alcançados com menos recursos⁷.

A eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas, bens e serviços, ou seja, como a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações. Ao se determinar a eficácia das ações governamentais em relação ao alcance de seus objetivos, avalia-se o verdadeiro efeito de suas atividades em comparação com o efeito esperado.

O conceito de equidade na distribuição de bens e serviços deriva da dimensão de efetividade da política pública e baseia-se no princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado⁸.

O exame da efetividade da ação governamental ultrapassa a análise do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos e avalia se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores. Refere-se à relação entre os impactos observados após uma intervenção, em termos de efeitos sobre a população-alvo e os objetivos pretendidos ou esperados.

⁴ Conforme definição do Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT.

⁵ Conceito do Issai 300/1.5, 2004.

⁶ Esse é o conceito é apresentado no Manual de Auditoria Operacional do TCU, 2010.

⁷ Issai 300/1.5, 2004.

⁸ *Id. Ibid.*

2 Ciclo das auditorias operacionais

O ciclo de auditoria operacional inclui a seleção do objeto a ser avaliado (Capítulo III), o estudo preliminar e o planejamento (Capítulo IV), a execução (Capítulo V), o relatório (Capítulo VI) e o monitoramento (Capítulo VIII). Em todas as etapas são aplicáveis o controle de qualidade (Capítulo II) e a organização de papéis de trabalho (Capítulo VII).

O ciclo se inicia com o processo de seleção do tema a ser estudado. Após sua definição, deve-se proceder ao estudo preliminar e, em seguida, ao planejamento, que tem por finalidade detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria. Essa escolha de objetivos, problemas e questões de auditoria determina grande parte da qualidade do trabalho⁹.

Na fase de execução, realiza-se a coleta e análise das informações que subsidiarão o relatório destinado a comunicar os achados e as conclusões da auditoria.

A etapa de monitoramento destina-se a acompanhar as providências adotadas pelo auditado em resposta às recomendações e determinações, assim como aferir os benefícios decorrentes de sua implementação.

Em todas as fases, cabe ao coordenador e ao supervisor de cada auditoria promover discussões com os demais integrantes da equipe para a definição do escopo do trabalho, da estratégia metodológica e dos procedimentos e técnicas a serem utilizados.

⁹ Compatível com o Issai 300/2.1, 2004.



CAPÍTULO II

Controle de qualidade e responsabilidades dos profissionais de auditorias operacionais

A implantação do controle de qualidade dos trabalhos de auditoria operacional visa assegurar o cumprimento de metodologias específicas aplicáveis ao trabalho, de forma a obter a objetividade, confiabilidade, consistência e utilidade dos produtos desenvolvidos.

No âmbito da Secretaria de Controle Externo – Secex de Auditorias Operacionais, o objetivo é identificar deficiências no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria e corrigi-los tempestivamente, identificando a necessidade de revisão e as necessidades de treinamento.

O monitoramento de qualidade dos trabalhos desenvolvidos pela Secex é também realizado por meio de avaliações constantes, de forma independente e externa à realização do processo. O setor responsável por esse monitoramento é a Secretaria-Adjunta de Avaliação da Qualidade das Atividades do Controle Externo – Seacex, que faz parte da estrutura da Secretaria Geral de Controle Externo – Segecex¹⁰.

O monitoramento da qualidade realizado pela Seacex, conforme disposto em Resolução Normativa do TCE-MT, se dá por meio de avaliação da qualidade das fiscalizações e dos produtos do controle externo, por amostragem definida pela Secretaria Geral de Controle Externo, quanto à aderência às normas estabelecidas neste Manual de Auditoria Operacional e às demais vigentes.

¹⁰ Conforme definição do Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT.

1 Designação e apresentação da equipe

A designação da equipe técnica se dará mediante ordem de serviço de fiscalização, na qual serão definidos o supervisor, o coordenador e os membros da equipe e o tema da auditoria operacional.

No caso de o supervisor integrar efetivamente a equipe de auditoria, acumulará também a tarefa de coordenação dos trabalhos.

Os integrantes da equipe técnica são apresentados ao fiscalizado por meio de ofício do conselheiro relator ou por meio de portaria de designação. O ofício de apresentação deve conter o aviso de que a instituição será fiscalizada, o escopo genérico do trabalho e a solicitação do apoio necessário à realização da tarefa.

2 Normas de condutas

As normas de conduta do auditor público externo estão descritas na Resolução Normativa nº 12/2011, no Código de Ética e no Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT. Envolve a competência técnico-profissional, o ceticismo profissional, o julgamento profissional, o zelo e responsabilidade, a independência, a ética, o sigilo profissional, as relações humanas, a comunicação e a educação continuada¹¹.

Destaca-se que, conforme define o Código de Ética do TCE-MT, é vedada a participação, na equipe, de pessoas que tenham recentemente trabalhado para a entidade a ser fiscalizada ou que mantenham ou tenham relações de amizade ou parentesco com dirigentes.

3 Responsabilidades

3.1 Responsabilidades do supervisor

A supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos da fiscalização e a manutenção da qualidade dos trabalhos. Deverá ser realizada, independentemente do perfil dos auditores envolvidos, como garantia do cumprimento dos objetivos pretendidos, da utilização de metodologia adequada e da manutenção dos padrões de qualidade. Ou seja, todas as etapas dos trabalhos da equipe técnica devem ser supervisionadas.

A finalidade será garantir a elaboração de um relatório de auditoria objetivo, confiável, consistente, transparente e útil.

¹¹ Essas normas são advindas das Normas de Auditoria Governamental nº 3.100, 3.200, 3.300, 3.400, 3.500, 3.600 e 3.700. São detalhadas no Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT.

São responsabilidades do supervisor de auditoria:

- a. garantir o cumprimento dos cronogramas de auditoria operacional e especial;
- b. supervisionar o trabalho das equipes, desde o projeto até a entrega do relatório conclusivo, validando os principais produtos do planejamento e da execução da auditoria.
- c. realizar análise de qualidade do relatório de auditoria apresentado pela equipe técnica, com proposições de melhorias;
- d. orientar os profissionais de controle externo quanto à vinculação, à legislação e ao objetivo da fiscalização, à aderência aos padrões e normas vigentes no TCE-MT, e às responsabilidades da equipe;
- e. estimular e promover discussões técnicas entre os profissionais de controle externo, visando o alinhamento, a harmonização e a padronização de entendimentos e procedimentos.

Sempre que surgirem questões difíceis ou controversas entre a equipe e a supervisão, serão utilizados os recursos apropriados para tratá-las como consulta à especialista na área avaliada¹².

As diferenças de opinião serão documentadas claramente por meio de reuniões internas. Para resolução de situações conflitantes e discussão de opiniões acerca do objeto da auditoria, seu escopo e estratégia metodológica serão realizadas reuniões internas cuja periodicidade será previamente acordada entre o supervisor e a equipe, levando-se em conta a complexidade e a relevância do tema e a experiência da equipe.

Essas reuniões devem ser devidamente registradas seguindo o Modelo 1.

Modelo 1 – Registro de reuniões para resolução de conflitos e diferenças de opinião na realização das auditorias operacionais

Pauta	Data	Conclusão / Encaminhamentos	Assinatura dos participantes

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2015.

O supervisor deverá seguir *checklist* específico relativo ao controle de qualidade de cada fase da auditoria operacional, conforme descrito no item “2.3 – Ferramentas de controle de qualidade”.

¹² Em atendimento ao Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas – QATC e ao Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas – MMD-TC / item 20.3.3 c.

3.2 Responsabilidades do coordenador

A coordenação da equipe técnica deve recair sobre o Auditor Público Externo que tenha, além dos conhecimentos requeridos ao trabalho, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção.

Entre as atividades de responsabilidade do coordenador destacam-se aquelas relacionadas com a administração dos trabalhos, compreendendo as seguintes etapas:

- a. elaborar o cronograma da auditoria e distribuir as tarefas entre os membros da equipe;
- b. instruir e dirigir os demais membros no que tange à execução dos trabalhos e sua aderência ao planejamento da auditoria;
- c. representar a equipe de auditoria sempre que solicitado;
- d. revisar os documentos de auditoria, relatórios e demais produtos da fiscalização e propor as adequações e ajustes necessários com vista a assegurar o atendimento dos requisitos de qualidade e, ainda, que as conclusões e propostas de encaminhamento sejam aderentes e decorram logicamente dos fatos apresentados.

No caso em que o supervisor integrar efetivamente à equipe de auditoria, acumulará também a tarefa de coordenação dos trabalhos.

3.3 Responsabilidades dos membros das equipes de auditoria

A responsabilidade pelo controle de qualidade e aderência à metodologia é individual de cada auditor membro da equipe, com posterior avaliação do coordenador e supervisor.

Cada membro também tem por obrigação a revisão ortográfica e gramatical prévia à apresentação de cada produto ao supervisor.

Os membros da equipe são responsáveis pela realização das técnicas de diagnósticos do tema auditoria e pela elaboração da matriz de planejamento de auditoria operacional, do relatório de visão geral, dos instrumentos de coleta de dados, da matriz de achados e do relatório de auditoria operacional.

De igual modo, cada membro é responsável por executar os trabalhos de campo, a análise dos dados coletados, obedecendo a estratégia metodológica e os critérios estabelecidos no planejamento.

Em cada fase da auditoria, os documentos elaborados devem ser validados com o coordenador e o supervisor da auditoria.

Quando da identificação de eventuais irregularidades, após apresentação ao coordenador e ao supervisor, cada membro deve elaborar relatório de comunicação que será encaminhado às unidades competentes para análise de legalidade.

4 Ferramentas de controle de qualidade

Para o controle de qualidade das auditorias operacionais devem ser utilizadas as seguintes ferramentas¹³:

¹³ Compatível com o Issai 300/3, 2004.

- a. Cronograma de auditoria, discriminando as tarefas a serem executadas, os responsáveis e o prazo para sua finalização, elaborado em comum acordo entre os membros da equipe e o supervisor dos trabalhos (**Modelo 2**);
- b. Matriz de Planejamento, conforme descrito no Capítulo IV, item 4.5 deste Manual;
- c. Matriz de Achados, conforme descrito no Capítulo V, item 5.6 deste Manual;
- d. Painel de Referência, conforme descrito no Capítulo VII, item 7.2 deste Manual;
- e. *Checklist* para o controle de qualidade do planejamento de auditoria de natureza operacional (**Modelo 3**);
- f. *Checklist* para o controle de qualidade da execução de auditoria de natureza operacional (**Modelo 4**);
- g. *Checklist* para o controle de qualidade do relatório de auditoria de natureza operacional (**Modelo 5**);
- h. *Checklist* para o controle de qualidade do monitoramento de auditoria de natureza operacional (**Modelo 6**).

Modelo 2 – Cronograma para realização de auditoria operacional

Procedimento a realizar	Data prevista para conclusão	Realizado		Se não, indicar o novo prazo	Não aplicável
		Sim	Não		
PLANEJAMENTO					
1. Estudo preliminar do objeto da auditoria					
1.1 Entrevista com especialista (quando necessário)					
2. Apresentação ao gestor e demais interessados					
3. Realização de visitas exploratórias					
4. Definição e elaboração das técnicas de diagnóstico					
5. Elaboração da matriz de planejamento					
5.1 Validação da matriz de planejamento pelo supervisor e secretário					
5.2 Realização do painel de referência					
5.3 Revisão da matriz de planejamento após painel de referência					
6. Elaboração do relatório de visão geral					
7. Elaboração dos instrumentos de coleta de dados					
7.1 Realização do teste piloto					
7.2 Ajuste dos instrumentos de coleta de dados					
EXECUÇÃO					
1. Envio de ofícios					
2. Organização dos documentos para trabalhos de campo					
3. Realização dos trabalhos de campo					

4. Estudo e compilação dos dados coletados					
5. Elaboração da matriz de achados					
6.1 Revisões da matriz de achados pelo supervisor e secretário					
6.2 Realização do painel de referência					
6.3 Revisão da matriz de achados após o painel de referência					
RELATÓRIO					
1. Elaboração do relatório preliminar					
1.1 Revisões do relatório preliminar					
1.2 Encaminhamento do relatório preliminar aos gestores					
2. Análise de comentários dos gestores					
3. Elaboração do relatório final de auditoria					
3.1 Revisões do relatório final de auditoria					
3.2 Elaboração de despacho e encaminhamento ao Relator					

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2016.

Modelo 3 – Checklist para o planejamento de auditoria operacional

Levantamentos preliminares – avaliação dos aspectos considerados:	Sim	Não	Não se aplica
1. Análise preliminar do objeto da auditoria – avaliação dos aspectos considerados:			
1.1 Definição dos objetivos da auditoria			
1.2 Conhecimento do objeto auditado por meio da elaboração de técnicas de diagnóstico			
1.3 Conhecimento das partes interessadas (<i>stakeholders</i>)			
1.4 Conhecimento da bibliografia, legislação, decisões afetas ao objeto de auditoria e opinião dos órgãos de controle social, quando aplicável			
1.5 Capacitação no tema da auditoria			
1.6 Levantamento das possíveis limitações			
2. Elaboração da Matriz de planejamento – avaliação dos aspectos considerados:			
2.1 Definição do problema e das questões de auditoria			
2.2 Identificação correta das informações requeridas e das fontes disponíveis			
2.3 Definição das estratégias metodológicas adequadas para responder as questões de auditoria formuladas			
2.4 Definição das limitações das estratégias metodológicas selecionadas			
2.5 Definição da amostragem			
2.6 Elaboração da matriz de planejamento			
2.7 Discussão e revisão da matriz de planejamento			
2.8 Realização de painel de referência			
2.9 Elaboração da matriz final de planejamento			
3. Elaboração do relatório de visão geral			

4. Planejamento de visitas			
4.1	Elaboração do roteiro de visitas		
4.2	Definição da estratégia de coleta e análise de dados		
4.3	Organização dos instrumentos de coleta de dados		
Observações e oportunidades de melhoria:			

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais do TCE-MT, 2016.

Modelo 4 – Checklist para a execução de auditoria operacional

Execução da auditoria	Sim	Não	Não se aplica
1. Desenvolvimento dos trabalhos de campo – avaliação dos aspectos considerados:			
1.1	Análise de dados		
1.2	Discussão dos achados, causas, efeitos e recomendações		
1.3	Elaboração da matriz de achados		
1.4	Discussão e revisão da matriz de achados		
1.5	Realização de painel de referência da matriz de achados		
1.6	Elaboração da matriz final de achados		
Observações e oportunidades de melhoria:			

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2016.

Modelo 5 – Checklist para o relatório de auditoria operacional

Item avaliado	Sim	Não	Não se aplica
Avaliação do relatório preliminar			
1. Apresentação dos elementos pré-textuais em obediência			
1.1	Capa, folha de rosto, resumo, sumário e lista de figuras, tabelas e gráficos		
1.2	Definição do objetivo, escopo e principais achados no resumo do relatório		
2. Introdução do relatório			
2.1	Introdução do relatório contendo a descrição dos antecedentes, objetivos e escopo da auditoria, metodologia e limitações		
2.2	Definição dos critérios incluindo a apresentação da relevância, risco e materialidade (volume de recursos do objeto auditado)		
3. Desenvolvimento do relatório			
3.1	Análise e identificação dos achados de auditoria, suas evidências, causas e os efeitos produzidos		
3.2	Apresentação de recomendações/determinações consistentes com as análises dos achados e das causas identificadas		
3.3	Elaboração da conclusão, destacando os principais achados e as boas práticas identificadas		
3.4	Elaboração da proposta de encaminhamento identificando a unidade a que se refere cada recomendação e/ou determinação		
3.5	Apresentação de anexos com todos os detalhamentos necessários ao entendimento e sustentação dos argumentos apresentados		

4. Emprego da estrutura e da linguagem adequada			
4.1 Texto com clareza, concisão, completude, exatidão, relevância, tempestividade, harmonia, impessoalidade e assertividade			
4.2 Relatório de auditoria em conformidade com as normas de ortografia e gramática vigentes			
4.3 Obediência às regras de formatação previstas no Manual de Auditoria Operacional do TCE-MT – padrão, estrutura e forma de apresentação			
5. Cumprimento do prazo acordado para apresentação da versão preliminar do relatório			
Análise dos comentários dos gestores			
1. Consideração de todos os pontos levantados pelo gestor			
Relatório final			
1. Elaboração de proposta de encaminhamento contemplando as recomendações formuladas no corpo do relatório e as considerações dos gestores			
2. Cumprimento do prazo acordado para apresentação da versão final do relatório			
Outros aspectos relevantes			
1. A equipe de auditoria manteve com os técnicos do órgão auditado relacionamento profissional e cordial?			
Observações e oportunidades de melhoria:			

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2016.

Modelo 6 – Checklist para o monitoramento de auditoria operacional

Item avaliado	Sim	Não	Não se aplica
Análise do plano de ação elaborado pelo órgão auditado			
Análise da implementação das recomendações/determinações conforme cronograma acordado pelo órgão auditado			
Análise das justificativas para o eventual descumprimento de recomendações			
Embasamento das informações apresentadas pelos gestores com documentos comprobatórios			
Estimativa dos benefícios alcançados com os estimados pela equipe de auditoria inicialmente			
Levantamento dos impactos financeiros quantificáveis			
Levantamento dos impactos qualitativos			
Observações e oportunidades de melhoria:			

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2016.



CAPÍTULO III

Seleção do objeto de auditoria

A seleção do objeto de auditoria define-se como o primeiro estágio do ciclo de auditoria. É uma etapa necessária, haja vista a grande amplitude de atuação do controle externo, contrapondo-se à limitação de recursos e das equipes de trabalho.

De acordo com a Issai 300, devem ser selecionados temas de auditoria em compatibilidade ao planejamento estratégico, analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas. Nesse processo de seleção pode-se usar o conhecimento adquirido em auditorias anteriores.

O processo de seleção de temas deve procurar maximizar o impacto esperado da auditoria, levando em conta as capacidades de auditoria, por exemplo, recursos humanos e habilidades profissionais.

1 Critérios

Os critérios de seleção do objeto a ser auditado devem avaliar a capacidade de a auditoria agregar valor, por meio de sua contribuição à gestão pública.

No TCE-MT, a seleção do objeto de auditoria deve obedecer inicialmente ao critério de integração ao planejamento estratégico e ao planejamento anual de fiscalização.

Devem ser consideradas, em todos os casos, além desses critérios iniciais, a materialidade, a relevância e o risco do objeto a ser auditado.

1.1 Materialidade

O critério de materialidade indica que o processo de seleção deve considerar os valores envolvidos no objeto avaliado. Esse critério visa garantir que a auditoria produza benefícios significativos como a economia de recursos e a eliminação de desperdícios.

A materialidade pode ser diretamente aferida considerando-se o volume de recursos disponíveis no orçamento e a dimensão econômica do setor no qual se insere o objeto de auditoria.

De acordo com o normativo da Intosai¹⁴, nas auditorias operacionais a materialidade é uma questão mais subjetiva que nas auditorias de regularidade e pode basear-se também em considerações sobre a natureza ou o contexto do objeto auditado.

De acordo com a Issai 100, uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Desse modo, devem ser considerados aspectos quantitativos e qualitativos.

Uma questão pode também ser material por causa do contexto em que ela ocorre. Essas considerações podem incluir preocupações das partes interessadas, interesse público, exigências regulatórias e consequências para a sociedade.

1.2 Relevância

O critério de relevância indica que as auditorias selecionadas estejam situadas em áreas de interesse da sociedade, consideradas essenciais e incluídas em debate público.

Para sua definição, pode-se considerar a opinião dos diversos setores da sociedade, dos Poderes Estaduais e dos órgãos de controle. Podem ser consideradas também as prioridades do Executivo, a manifestação pública de priorização pelo governo e a presença na mídia.

1.3 Risco

Conforme define a Issai 100, a natureza dos riscos identificados varia de acordo com o objetivo da auditoria. O auditor deve considerar e avaliar o risco de diferentes tipos de deficiências, desvios ou distorções que possam ocorrer em relação ao objeto.

Tantos riscos gerais como específicos devem ser considerados. Isso pode ser alcançado mediante procedimentos que servem para obter um entendimento da entidade ou do objeto avaliado e seu ambiente, incluindo os controles internos relevantes.

2 Definição do objeto de auditoria

Após selecionado o objeto de auditoria, deverá ser elaborada a programação anual de atividades e, posteriormente, submetida à Secretaria Geral de Controle Externo.

¹⁴ Issai 400/29, 2001.



CAPÍTULO IV Planejamento

Para as auditorias operacionais, o planejamento assegura a realização de uma auditoria de alta qualidade, econômica, eficiente, efetiva e tempestiva¹⁵. Nesse contexto, essas auditorias devem ter metodologia detalhada com estrutura que permita a otimização de custo e prazo.

O relator e a equipe de auditoria devem estar plenamente conscientes do desenho geral da auditoria e o que ele implica.

As decisões sobre o desenho geral da auditoria e suas consequências em termos de recursos, frequentemente envolverá o relator que necessita garantir que habilidades, recursos e capacidades estejam disponíveis para abordar os objetivos e as questões da auditoria¹⁶.

Por meio do planejamento de auditoria operacional são delimitados o objetivo e o escopo da auditoria, definida a metodologia a ser adotada e estimado o seu prazo de realização.

O planejamento deve se desenvolver seguindo os passos: levantamentos preliminares, cronograma, elaboração da matriz de planejamento e elaboração do relatório de visão geral.

1 Levantamentos preliminares

Os levantamentos preliminares consistem na busca de informações relevantes sobre o objeto auditado com o objetivo de reunir o conhecimento necessário à formulação das questões que serão examinadas pela auditoria. Possibilita a compreensão do objeto da auditoria e identificação dos riscos e pontos críticos existentes, etapa indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria.

¹⁵ Conceito condizente com a Issai 300/3.3, 2004.

¹⁶ Issai 300 – princípios fundamentais das auditorias operacionais.

Esses levantamentos incluem a investigação dos objetivos e da estrutura organizacional; das fontes de financiamento; do histórico; dos grupos de interesse e características do ambiente externo e interno; dos processos gerenciais; das bases de dados existentes; do ambiente de controle e das possíveis limitações do trabalho.

Durante os levantamentos preliminares devem ser desenvolvidas técnicas de diagnóstico para aprofundar o conhecimento do objeto auditado

As principais técnicas de diagnóstico utilizadas são a Análise dos *Stakeholders*, a Análise *Reci*, o Mapa de Processos, o Mapa de Produtos, a Análise *Swot*, o Diagrama de Verificação de Risco, o Inventário de Riscos, o Diagrama de *Ishikawa* e a Árvore de Problemas.

Para esses levantamentos, são realizadas visitas exploratórias com o objetivo de colher informações preliminares.

Na sequência, é necessária a elaboração das técnicas de diagnóstico mais utilizadas nas auditorias operacionais, citadas anteriormente. Destaca-se que podem ser utilizadas outras técnicas, a partir de pesquisa na bibliografia especializada.

Deve ser priorizada a utilização de análise de risco com a finalidade de determinar o nível e se esses riscos precisam ser tratados e quais as prioridades de tratamento após considerada a tolerância assumida.

Nas técnicas de diagnósticos devem ser consideradas a divergência de opinião entre especialistas, incertezas, disponibilidade, qualidade e quantidade das informações.

1.1 Visita exploratória

A visita exploratória é útil para prevenir problemas no decorrer da execução dos trabalhos, reduzir incertezas, auxiliar na definição dos critérios de auditoria, bem como permitir a obtenção de informações que subsidiarão a elaboração dos instrumentos de coleta de dados.

De igual modo, propicia o estabelecimento de boas relações com os gestores, desde o início dos trabalhos, primordial para o sucesso da auditoria.

Antes da visita exploratória deve ser agendada reunião em que a equipe de auditoria, acompanhada do supervisor, apresenta os objetivos do trabalho para o gestor e sua equipe.

Nessa oportunidade, além das apresentações das equipes de auditoria e da instituição ou objeto auditado, devem ser explicadas a finalidade, as principais dimensões de análise (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade), as etapas e os prazos previstos para a realização do trabalho de auditoria.

Devem ser destacadas a importância da colaboração do gestor e a garantia de sua participação em todas as fases do trabalho, ressaltando-se o envio de relatório preliminar para sua análise e comentários¹⁷.

¹⁷ Informações extraídas do Manual de auditoria operacional do TCU e Normativo da Intosai, Issai 300/Apêndice 4, 2004.

As visitas exploratórias devem ser registradas de acordo com o Modelo 7. É importante coletar os dados de contato dos participantes das reuniões para facilitar a comunicação posterior.

Modelo 7 – Registro de reuniões com *stakeholders*

Auditoria XXX			
Reunião:			
Assunto:			
Data:			
Local:			
Horário:			
Participantes			
Nome	Órgão / Função	Telefone	E-mail

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2016.

1.2 Análise *Stakeholder*

A Análise *Stakeholder* consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses afetam o risco, a viabilidade e o desempenho do objeto da auditoria. Objetiva identificar as opiniões, conflitos de interesses e informações relevantes.

Essa análise possibilita identificar pessoas ou grupos de interesse no objeto da auditoria, papel dos atores envolvidos, conflito de interesses entre as partes envolvidas, possíveis entrevistados, pesquisados e participantes de grupos focais.

São exemplos de *stakeholders*: doadores, financiadores, fornecedores, legisladores, gestores, operadores locais, controladores, reguladores, sindicatos, associações profissionais, instituições filantrópicas, associações de usuários e órgãos de controle social.

Essa análise deve ser aplicada na fase de planejamento das auditorias. Também pode ser utilizada nos levantamentos para seleção de trabalhos. Pode ainda ser revista durante a fase de execução dos trabalhos, para garantir a inclusão de *stakeholders* relevantes.

Ao aplicar a técnica, deve-se tomar os seguintes cuidados:

- a. identificar os diferentes *stakeholders* que compreendem o mesmo grupo;
- b. evitar a idealização dos *stakeholders* e de seus papéis e;
- c. lembrar que os interesses dos *stakeholders* podem ser difíceis de identificar ou podem estar ocultos.

Deve-se considerar, de igual modo, o “poder” dos *stakeholders* quando da elaboração de recomendações.

A Análise *Stakeholder* deve ser elaborada de acordo com o Modelo 8.

Modelo 8 – Análise Stakeholder

Stakeholder	GRUPO Primário ou Secundário	PAPEL do Stakeholder	INTERESSE do Stakeholder no trabalho	Grau de Interesse ++; +; 0; -; --	IMPACTO (em caso de falha na atuação do stakeholder)	Prioridade (Interesse para a Auditoria)
Identificar e listar todas as partes envolvidas no estudo a ser desenvolvido em ordem de importância	Definir o grau de interesse do <i>stakeholder</i>	Identificar o papel do <i>stakeholder</i> no objeto da auditoria	Fazer um levantamento do interesse de cada parte envolvida e do seu poder de influência. Cada ator pode ter mais de um interesse e condições diferenciadas para exercer influência sobre o objeto da auditoria.	Estimar o grau de interesse do <i>stakeholder</i> , podendo variar do apoio à rejeição ou oposição ao objeto da auditoria, utilizando os sinais a seguir para identificar as categorias: (++) altamente a favor; (+) levemente a favor; (0) indiferente ou indeciso; (-) levemente contra; (--) altamente contra	Analisar os impactos positivos e negativos caso o objeto ou projeto não atenda aos interesses do <i>Stakeholder</i>	Definir a prioridade de se considerar o papel desse stakeholder no objeto da auditoria como: alta, média ou baixa.
Exemplo:						
Secretaria de Fazenda – Sefaz-MT	P	Gerenciar o macroprocesso de tributação.	- Aumentar a arrecadação sem aumento da carga tributária;	++	- Dificuldade em cumprir a previsão de receita da LOA; - Dificuldade em honrar compromissos financeiros.	Alta

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais, TCE-MT, 2014.

1.3 Mapa de processos

O mapa de processos constitui-se na representação gráfica de um processo de trabalho por meio de um diagrama que contém a sequência de passos e etapas necessárias à consecução de determinadas atividades.

Essa técnica fornece a representação gráfica de operações, o detalhamento de sequência de etapas, os agentes envolvidos e os fluxos de informação, dados e documentos.

O mapa de processos deve descrever as operações passo a passo; ser visual e interativo de forma a favorecer o trabalho em grupo e a participação do pessoal do órgão auditado e trazer informações relevantes sobre um processo como quantidades, prazos e oportunidades.

Do mesmo modo, pode ter diversos graus de detalhamento segundo o propósito para o qual é elaborado. As informações essenciais são:

- a. descrição das atividades;
- b. relação entre as etapas do processo;
- c. movimento de informações e de documentos;
- d. pontos de controle e de tomada de decisão.

Podem abordar, de igual modo, os prazos, as oportunidades de melhoria, as quantidades, os custos e as observações oportunas.

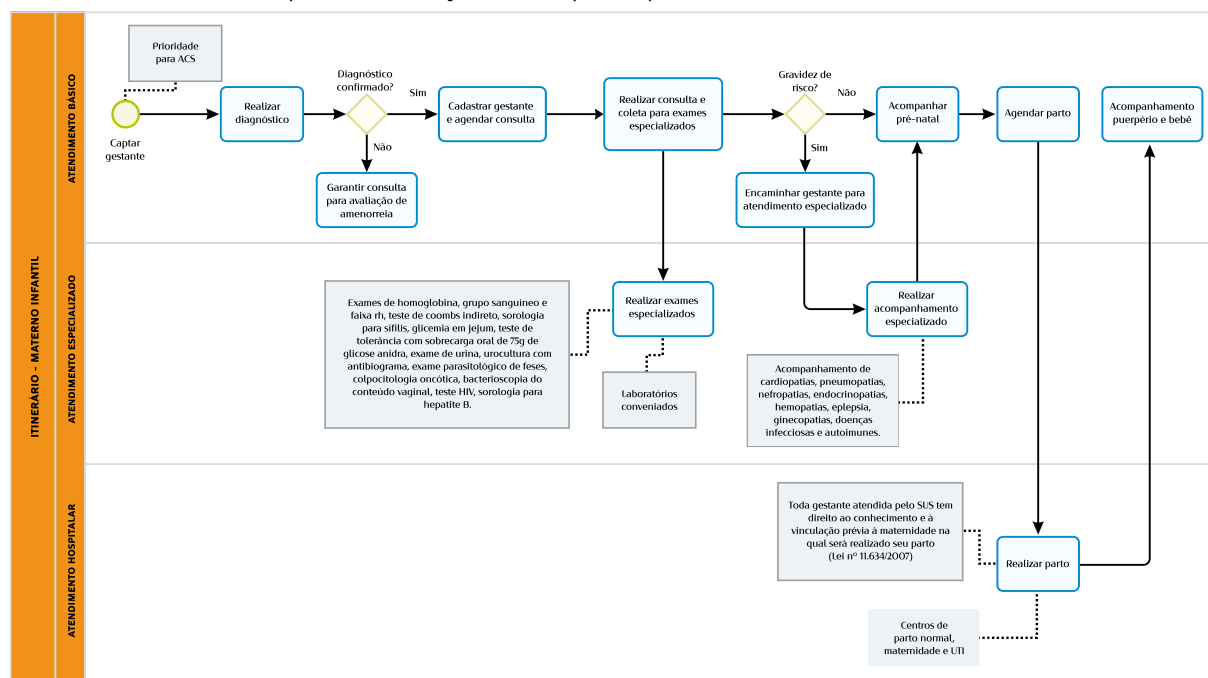
De forma semelhante, o mapa de processos pode representar as operações sob diversos enfoques:

- como está sendo realizado (processo real);
- como deve ser realizado (processo segundo as normas) e;
- como seria melhor que fosse realizado (otimização do processo para a melhoria de desempenho).

Nas auditorias operacionais, o mapa de processos é útil quando se deseja entender o funcionamento geral da organização e identificar pontos fortes do processo visando à disseminação de boas práticas. De modo similar, permite identificar eventos de risco e atividades de controle e identificar oportunidades de melhoria de desempenho.

A estrutura de cada mapa de processos dependerá das características do objeto avaliado. No modelo 9 tem-se um exemplo prático de elaboração de mapa de processo em auditoria operacional.

Modelo 9 – Exemplo de utilização de mapa de processo¹⁸



Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais, TCE-MT, 2014.

1.4 Mapa de produtos

O mapa de produtos é uma técnica utilizada para a obtenção de indicadores de desempenho¹⁹. Tal qual uma linha de montagem, possui três componentes básicos: insumos, produtos intermediários e produtos finais.

¹⁸ Autos Processuais nº 52.990/2015 TCE-MT. Auditoria operacional na Regulação Assistencial.

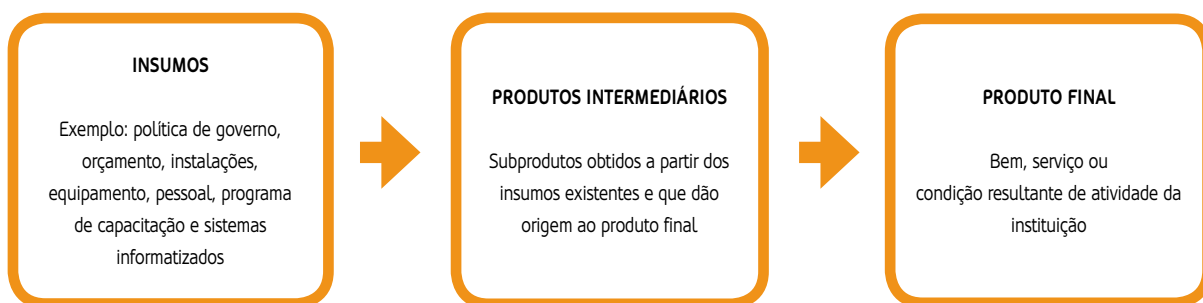
¹⁹ Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

O foco é o produto gerado em cada fase e não a atividade que o gerou, característica que o distingue do mapa de processos.

Pode ser empregado em diferentes níveis administrativos e sua elaboração visa obter um quadro claro sobre os objetivos do órgão ou da atividade auditada; mostrar as relações de dependência entre os diversos produtos; e identificar as áreas ou setores do órgão responsáveis pelos produtos críticos.

Deve ser elaborado preferencialmente com a participação de representantes da instituição auditada de forma que seja capaz de refletir a realidade da instituição. Sua configuração básica segue o Modelo 10.

Modelo 10 – Estrutura de um mapa de produtos



Fonte: Técnicas de Auditoria do TCU. Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos (com adaptações a partir do original).

1.5 Análise SWOT

O termo *SWOT* é um acrônimo formado pelas palavras inglesas: *Strengths* – forças, *Weaknesses* – fraquezas, *Opportunities* – oportunidades e *Threats* – ameaças. É uma ferramenta utilizada para facilitar o diagnóstico da instituição a ser avaliada, auxiliando a análise sobre o ambiente no qual opera o objeto de auditoria²⁰.

Consiste na análise subjetiva das capacidades internas de uma organização ou objeto avaliado para identificar suas forças e fraquezas, e do ambiente externo no qual atua para apontar as oportunidades e as ameaças.

É utilizada em análises preliminares dos objetos de auditoria e auxilia a equipe a caracterizar de forma sistemática as forças, fraquezas, oportunidades e ameaças. Permite, ainda, identificar aspectos que merecem ser priorizados na auditoria.

Deve ser elaborada e/ou validada, preferencialmente com a participação da equipe responsável pelo objeto de auditoria para que possa com exatidão refletir a realidade do objeto de auditoria.

A Análise SWOT deve ser elaborada de acordo com o Modelo 11 deste Manual.

²⁰ Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria. Brasília: TCU, 2010.

Modelo 11 – Análise SWOT

Ambiente Interno		Ambiente Externo	
Forças		Oportunidades	
Pontos fortes internos: - características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. - habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos. Exemplo: equipe de coordenação experiente, programas de capacitação continuada, uso de tecnologia da informação.		Pontos fortes de origem externa: - características do ambiente externo, não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas. Exemplo: diretrizes governamentais favoráveis ao fortalecimento institucional, novas fontes orçamentárias, parcerias com outras instituições.	
Fraquezas		Ameaças	
Pontos fracos internos: - características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. - deficiências que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado. Exemplo: alta rotatividade de pessoal, servidores despreparados, controles deficientes, sistemas de informação obsoletos.		Pontos fracos de origem externa: - características do ambiente externo, não controláveis pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional. Exemplo: conflito de interesses; dimensões do território; baixa densidade demográfica; cenário econômico.	

Fonte: Definição do manual do TCU. Exemplos de auditorias operacionais do TCE-MT.

1.6 Diagrama de Verificação de Risco – DVR

Também conhecida como “Matriz de Probabilidade e Impacto de Risco”, é uma técnica da gestão de risco que visa gerenciar efeitos adversos que possam comprometer o processo de gestão ou o alcance de objetivos.

Por meio dessa técnica, os eventos de risco são classificados segundo a probabilidade de ocorrência e o impacto para o alcance dos objetivos do órgão, considerando os controles existentes.

O DVR deve ser utilizado nas fases de seleção de trabalhos e de planejamento das auditorias. O Diagrama de Verificação de Risco analisa as informações obtidas por meio da Análise SWOT.

Sua elaboração auxilia a equipe a definir o foco do trabalho de auditoria, permitindo sistematizar informações relevantes sobre o ambiente de análise e identificar riscos que afetam o objeto de auditoria.

De igual modo, permite assegurar que áreas de maior risco sejam investigadas com profundidade durante a auditoria, além de possibilitar a obtenção de subsídios para formular o problema e as questões de auditoria.

Modelo 12 – Diagrama de Verificação de Risco

IMPACTO POTENCIAL	Baixa Probabilidade / Alto Impacto	Alta Probabilidade / Alto Impacto
	Médio impacto potencial no alcance dos objetivos	Alto impacto potencial no alcance dos objetivos
	Baixa Probabilidade / Baixo Impacto	Alta Probabilidade / Baixo Impacto
	Baixo impacto potencial no alcance dos objetivos	Médio impacto potencial no alcance dos objetivos
PROBABILIDADE DE OCORRÊNCIA		

Fonte: Definição do manual do TCU – Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria.

1.7 Inventário de riscos e controles

Conforme exposto no Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT, quando o objeto de auditoria é complexo, o risco é um critério de seleção bastante útil. Pode ser avaliado por meio da matriz SWOT, do DVR, do mapeamento de processos mais relevantes e da elaboração de um inventário de riscos e controles.

Para isso, devem ser identificadas as principais atividades que compõem o fluxo, seguindo o modelo 13.

Finalizado o inventário, a equipe deve considerar os eventos de riscos mais relevantes para ajudar no direcionamento do planejamento da auditoria.

Modelo 13 – Inventário de riscos e controles

Atividade	Objetivo da atividade	Evento de risco	Controle	O controle é necessário, adequado e suficiente para mitigar o risco?
Relacionar as atividades afetas ao objeto da auditoria	Identificar o objetivo daquela atividade	Identificar o risco inerente, questionando o que pode dar errado naquela atividade; Avaliar o risco em termos de probabilidade de ocorrência e impacto nos objetivos da atividade, caso se concretize.	Verificar que tipo de controle existe para tratar o risco. Para isso, devem ser identificadas as principais atividades que compõem o fluxo e, em seguida, verificar que tipo de controle existe para tratar o risco.	Avaliar sucintamente se o controle é necessário, adequado e suficiente para mitigar os riscos.

Fonte: Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT (com adaptações a partir do original).

1.8 Análise Reci ou matriz de responsabilidades

A análise Reci é uma ferramenta que ajuda a identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado²¹. Essa análise pode ser aplicada no âmbito limitado de uma equipe de trabalho ou em relação a um órgão, entidade ou objeto auditado.

As iniciais Reci definem:

R: quem é responsável – quem detém a responsabilidade final.

E: quem executa – quem é encarregado de desenvolver a atividade;

C: quem é consultado – aquele que deve ser consultado *antes* que as decisões ou ações sejam implementadas;

I: quem é informado – aquele que deve ser informado depois que a decisão ou ação for implementada.

Essa ferramenta permite definir a responsabilidade pelas decisões e pela execução das atividades e identificar o tipo ou grau de participação de cada agente, pessoa, órgão ou setor em cada

²¹ Técnicas de Auditoria: Análise Reci. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001.

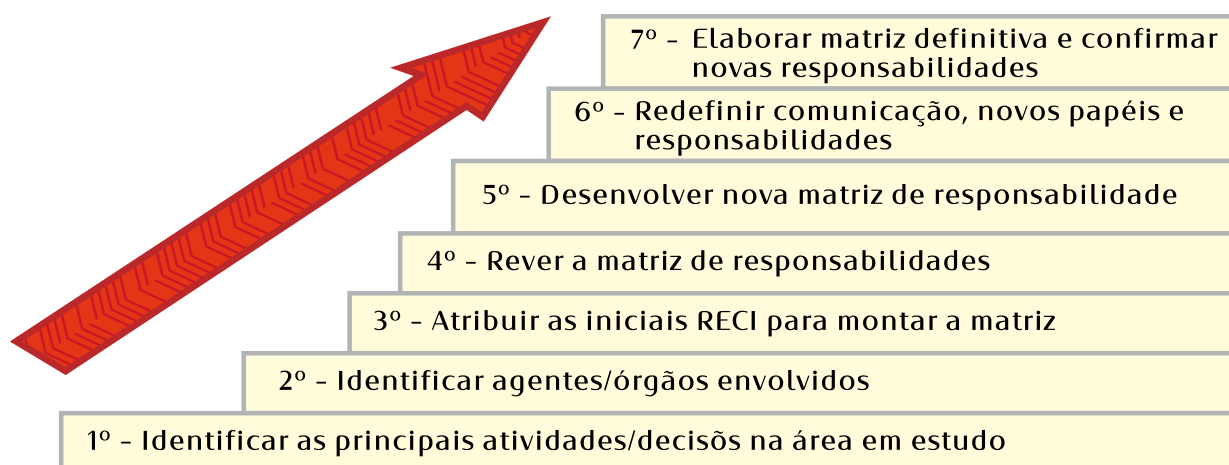
decisão. Dessa forma, propicia clareza à relação entre as partes envolvidas. Em linhas gerais, permite o conhecimento da distribuição de poder na instituição.

Nas auditorias de natureza operacional, a análise Recí pode ser empregada para aumentar a produtividade por meio da definição clara de responsabilidades, reduzir a necessidade de se refazer tarefas e eliminar a superposição de atribuições e o trabalho redundante. Auxilia também na compreensão do impacto político de mudanças na estrutura organizacional da entidade auditada.

Dessa forma, a análise Recí é uma importante ferramenta que pode contribuir para aumentar a economia, a eficiência e a eficácia de uma instituição, podendo ser usada de forma isolada ou em complementação a outras técnicas de diagnóstico.

Quando empregada como ferramenta complementar de diagnóstico, pode servir para confirmar problemas identificados inicialmente com outras técnicas de análise.

Modelo 14 – Matriz Recí ou de responsabilidades



Fonte: Técnicas de Auditoria: análise Recí/ Tribunal de Contas da União, 2001.

1.9 Diagrama Ishikawa

Também conhecido como Diagrama de Causa-efeito ou Diagrama Espinha de Peixe, o Diagrama *Ishikawa* é uma técnica útil para organizar as ideias sobre um determinado problema, pois diferencia o que é causa e o que é efeito, conceitos que, muitas vezes, são confundidos²².

Esse diagrama permite analisar causas ou fatores que concorrem para o efeito (problema) que está sendo analisado. As causas ou fatores complexos podem ser decompostos em causas primárias e causas secundárias, sem com isso perder a visão de conjunto.

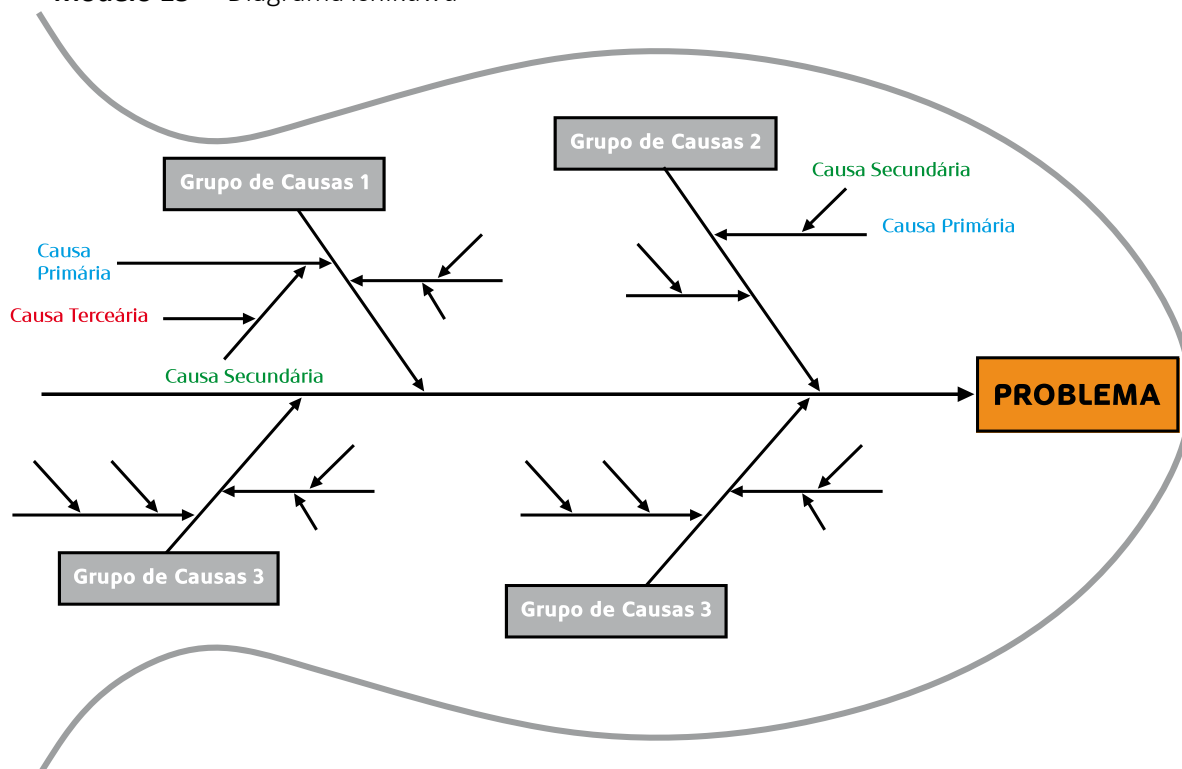
Essa técnica permite direcionar o foco da atenção para o problema, levando à conscientização de auditores e auditados de que sua solução não se restringe à atitudes simplistas, mas exige uma abordagem integrada para combater as diversas causas possíveis.

²² Técnica de Análise de Problemas para Auditorias. Brasília: TCU, Segecex, Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria (Seaud), 2013.

A construção do diagrama é realizada inicialmente apenas pela equipe de auditoria, com base nas informações já coletadas e analisadas. Esse esboço serve para organizar, nivelar e harmonizar o entendimento da equipe sobre o problema. Após, deve haver a discussão com os gestores para a definição do diagrama final.

Esse diagrama tem a seguinte configuração:

Modelo 15 – Diagrama Ishikawa



Fonte: Técnica de Análise de Problemas para Auditorias. Brasília: TCU, 2013.

1.10 Árvore de problemas

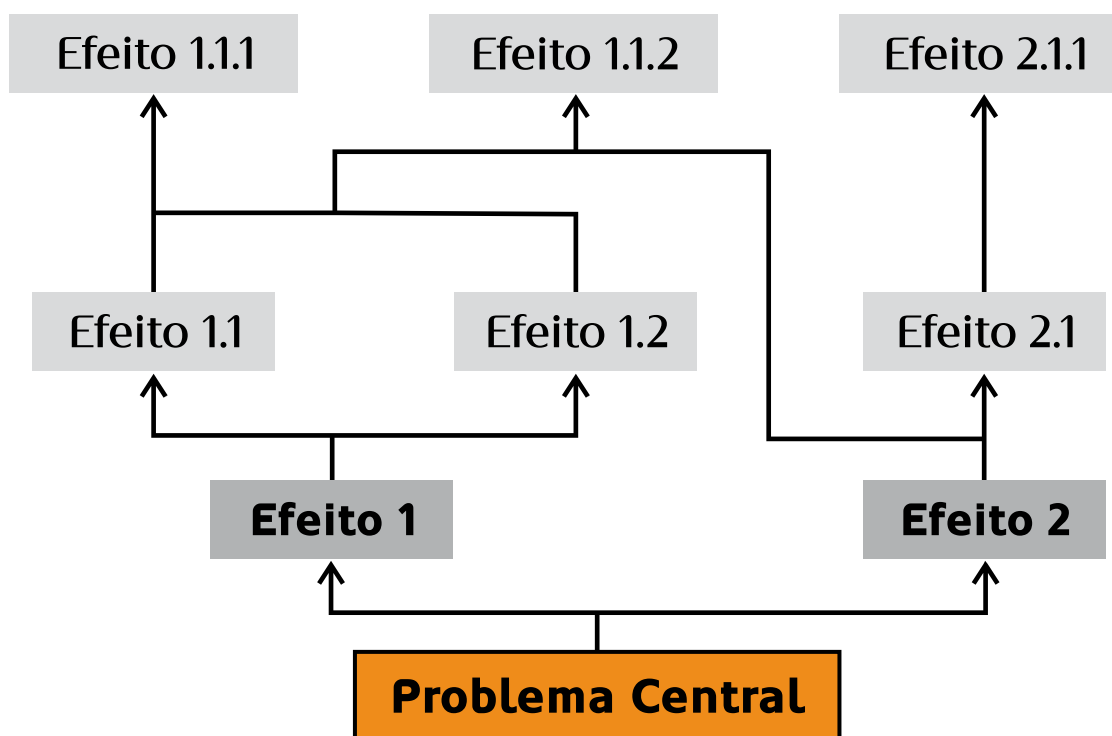
A árvore de problemas é utilizada no Modelo Lógico para a explicitação do problema que determinada ação governamental irá atacar²³.

São definidos o problema central, suas causas e consequências. Para garantir que o problema central seja mitigado, é preciso que a ação governamental seja orientada para combater as causas críticas que produzem um maior efeito na situação negativa identificada.

Na árvore de problemas, a questão central é o tronco da árvore, as raízes são as causas e a copa são os efeitos. A lógica é que cada problema é consequência do que está posicionado abaixo dele e, por sua vez, é causa dos que estão acima, refletindo, assim, a inter-relação entre causas e efeitos.

Apresenta-se um modelo de árvore de problema:

²³ Técnica de Análise de Problemas para Auditorias. Brasília: TCU, Segecex, Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria (Seaud), 2013.

Modelo 16 – Árvore de problemas

Fonte: Técnica de Análise de Problemas para Auditorias. Brasília: TCU, 2013.

A construção da árvore de problemas é feita inicialmente pela equipe de auditoria. Essa versão preliminar deve ser posteriormente apresentada e discutida com a equipe da organização auditada, garantindo o compartilhamento das informações sobre o problema avaliado.

2 Cronograma

Na fase inicial do planejamento, a equipe deve elaborar cronograma de auditoria, discriminando as tarefas a serem executadas, os responsáveis e o prazo para sua finalização.

O cronograma deve ser elaborado em comum acordo entre os membros da equipe e o supervisor do trabalho, com início na Ordem de Serviço. O cronograma de auditoria operacional deve ser elaborado seguindo o Modelo 2 deste manual.

Compete ao Coordenador da equipe assegurar que o trabalho seja planejado corretamente e que os demais membros da equipe e os gestores do objeto da auditoria estejam suficientemente informados acerca do propósito do planejamento.

O controle do cumprimento do cronograma será realizado mediante reuniões periódicas com a equipe para que todos sejam informados sobre o andamento dos trabalhos e busquem solucionar impasses ou conflitos, quando necessário. Os aspectos relevantes dessas reuniões devem ser devidamente registrados de acordo com o Modelo 1 deste Manual.

Após a fase preliminar, o planejamento da auditoria inclui a definição do objetivo e escopo da auditoria, a especificação dos critérios de auditoria, a elaboração da matriz de planejamento, a validação da matriz de planejamento, a elaboração do relatório de visão geral, a elaboração de instrumentos de coleta de dados e o teste-piloto, conforme itens seguintes.

3 Definição do objetivo e escopo da auditoria

Com base no conhecimento construído durante a análise preliminar, a equipe deverá definir o objetivo da auditoria por meio da especificação do problema e das questões de auditoria que serão investigadas.

O problema deve ser dividido em questões de auditoria que não se sobreponham e devem ser a expressão clara e objetiva do que motivou a auditoria e do que se pretende investigar.

Exemplo de problema de auditoria

(TCE-MT. Auditoria Operacional²⁴):

Transporte coletivo urbano. Os problemas associados à necessidade de locomoção afetam consideravelmente a população e merecem atenção especial por parte dos gestores públicos. Diante disso, o adequado gerenciamento do sistema de transporte coletivo urbano, de competência dos municípios, contribui para a adequada alocação dos recursos públicos. Por sua vez, a materialidade dos recursos aplicados exige dos municípios capacidade de planejamento e gestão como meio de controlar os riscos associados aos investimentos e às soluções empregadas. Foi nesse contexto que se definiu o problema de auditoria e o escopo do trabalho.

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2016.

Caso a solicitação para realização da auditoria seja formulada de maneira genérica ou muito abrangente, o planejamento deverá definir mais precisamente o escopo do trabalho.

A explicação do que não será tratado pode ser necessária para estabelecer, com precisão, os limites do trabalho.

A questão de auditoria, por sua vez, é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos, das metodologias a adotar e dos resultados que se pretende atingir. A formulação das questões tem implicações nas decisões quanto aos seguintes aspectos: tipos de dados que serão coletados; forma de coleta que será empregada e análises que serão efetuadas.

²⁴ Auditoria especial de natureza operacional no transporte coletivo urbano de Cuiabá e Várzea Grande, 2016.

Para elaboração da questão de auditoria, devem ser considerados aspectos de clareza, especificidade, articulação e coerência. Do mesmo modo, devem ser utilizados termos que possam ser definidos e mensurados. Há, ainda, a necessidade de avaliar se o conjunto das questões elaboradas é capaz de esclarecer o problema.

Exemplo de questões de auditoria (TCE-MT. Auditoria Operacional²⁵):

Transporte coletivo urbano.

- 1ª **Questão:** O município gerencia a oferta de transporte coletivo urbano com base na variação da demanda?
- 2ª **Questão:** O município avalia adequadamente o desempenho dos serviços prestados pelos operadores do sistema de transporte coletivo urbano?
- 3ª **Questão:** O município exerce controle efetivo sobre a arrecadação dos operadores do sistema de transporte coletivo urbano?
- 4ª **Questão:** O serviço ofertado pelas concessionárias possui as condições necessárias para atender, com qualidade, aos usuários do transporte coletivo urbano?

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2016.

4 Especificação dos critérios de auditoria

Critério é o padrão de desempenho usado para medir se há economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Serve para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. Nas auditorias operacionais, a escolha do critério de auditoria é mais flexível e não se restringe à leis e normas.

Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto, podem ser qualitativos ou quantitativos e devem definir o que será usado para avaliar a entidade auditada²⁶.

Os critérios podem ser gerais ou específicos, com foco no “dever ser”, de acordo com as leis, regulamentos ou objetivos; no que é “esperado”, de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; ou naquilo que “poderia ser” com melhores condições.

Os critérios devem ser transparentes quanto às fontes que foram usadas, relevantes e compreensíveis para os usuários, bem como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria.

²⁵ Auditoria especial de natureza operacional no transporte coletivo urbano de Cuiabá e Várzea Grande, 2016.

²⁶ Issai 300 – princípios fundamentais das auditorias operacionais.

Os critérios de auditoria operacional devem reunir as seguintes características²⁷:

- a. confiabilidade:** conclusões consistentes quando aplicado por outro auditor na mesma circunstância;
- b. objetividade:** ser livre de tendenciosidade por parte do auditor;
- c. utilidade:** resultar em achados e conclusões que atendam às necessidades de informação dos interessados;
- d. clareza:** não estar sujeito à interpretações significativamente diferentes;
- e. comparabilidade:** deve ser consistente com critérios utilizados em outros trabalhos;
- f. completude:** deve incorporar as dimensões relevantes para avaliar o desempenho;
- g. aceitabilidade:** deve ter aceitação por parte de especialistas, órgão auditado, legislativo, mídia e público em **geral**.

Desse modo, podem ser fontes de critérios de auditoria: leis e regulamentos, melhores práticas, normas e valores profissionais, indicadores de desempenho estabelecidos, opinião de especialistas independentes, organizações que operacionalizem objetos similares e bibliografia especializada.

5 Matriz de planejamento

Definidos o problema e as questões de auditoria, a equipe deverá elaborar a matriz de planejamento.

A Matriz de planejamento é um quadro resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. Sua elaboração busca auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e a orientação da equipe na fase de execução.

Essa matriz tem por finalidade equalizar o entendimento da equipe e demais envolvidos quanto aos objetivos do trabalho, aos passos a serem seguidos e à metodologia a ser adotada.

Do mesmo modo, incentiva a participação dos membros da equipe, incorpora as suas melhores ideias e orienta os integrantes da equipe sobre as medidas que devem ser adotadas na fase de execução da auditoria.

Por fim, detalha os procedimentos previstos para a execução, possibilitando a identificação de falhas e lapsos no planejamento.

**A elaboração da matriz de planejamento
deve seguir o Modelo 17.**

²⁷ Critérios compatíveis com a Issai 300/3.3, 2004.

Modelo 17 – Matriz de Planejamento

Problema de auditoria: Enunciar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria.

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

Fonte: Manual de Auditoria Operacionais – TCU, 2010.

Segundo a diretriz do Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT, deve constar da matriz de planejamento: a coluna de “membro responsável” pelos procedimentos de coleta e análise de dados e a coluna referente ao “período” de cada atividade.

6 Validação da matriz de planejamento

Após ser revisada pelo supervisor do trabalho, a matriz de planejamento pode ser submetida a um painel de referência com especialistas, com o objetivo de colher críticas e sugestões para o seu aprimoramento.

Para o painel devem ser convidados os gestores do órgão ou objeto auditado, especialistas de universidades, centros de pesquisa e consultorias técnicas e representantes de outros órgãos de controle, conforme o objeto auditado e a extensão da auditoria.

Essa validade consiste na apresentação da matriz de planejamento, para comunicar o resultado do planejamento e colher informações sobre aspectos não considerados pela equipe que demandariam mudanças no planejamento.

As informações necessárias para a organização do painel de referência de planejamento e achados encontram-se no Tópico 7.2 deste Manual.

7 Elaboração do relatório de visão geral

Os levantamentos preliminares que subsidiarão a elaboração do Relatório da Visão Geral do Objeto Fiscalizado possibilitam o desenho do perfil do objeto auditado e o conhecimento das áreas que merecem mais atenção das equipes técnicas, auxiliando na calibragem do foco da auditoria.

Trata-se do reconhecimento baseado na análise de atos normativos, na consulta de sistemas informatizados, na análise de relatórios de auditorias anteriores, votos anteriores, denúncias, representações, avaliação de controles internos, no exame de processos operacionais, irregularidades de exercícios anteriores, indicadores, entre outras.

O relatório de visão geral das auditorias operacionais deve conter os antecedentes, os objetivos e escopo da auditoria, os critérios e a metodologia adotada, conforme detalha-se:

- a.** nos **antecedentes** devem ser descritas as razões que originaram a auditoria, a decisão que a autorizou e a existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto;
- b.** nos **objetivos e escopo da auditoria** devem ser claramente enunciados os objetivos gerais e específicos e os limites do trabalho, especificando os sistemas ou aspectos que serão auditados, bem como a justificativa de se ter adotado a abordagem descrita;
- c.** nos **critérios** devem ser apresentados os padrões gerais que serão utilizados para emitir opinião sobre o desempenho do objeto de auditoria e o arcabouço conceitual básico utilizado. Deve ser incluída a avaliação de materialidade (volume de recursos afetos ao objeto da auditoria), relevância e risco;
- d.** na **metodologia** devem ser apresentados os métodos que serão empregados na coleta e na análise dos dados, as possíveis limitações ao trabalho e a avaliação da confiabilidade ou da dificuldade na obtenção de dados;
- e.** no **desenvolvimento** do relatório de visão geral do objeto avaliado devem ser expostos os dados gerais relevantes acerca do objeto auditado, como, por exemplo, os beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas e sistemas de controle do objeto a ser auditado.

8 Elaboração dos instrumentos de coleta de dados

A parte final do planejamento da auditoria inclui a elaboração dos instrumentos de coleta de dados e a realização de teste-piloto.

Cada técnica de coleta de dados: entrevista, aplicação de questionários, grupo focal e observação direta, possui um instrumento próprio a ser construído, de forma a garantir a obtenção de informações relevantes e suficientes para responder as questões de auditoria.

Os instrumentos de coleta devem ser testados via teste piloto para garantir a sua consistência.

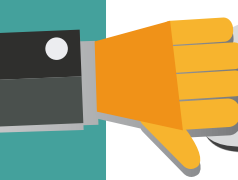
8.1 Questionário ou indagação escrita

Para que o uso da pesquisa em auditoria contribua para responder as questões de auditoria, é necessário seguir procedimentos de planejamento, elaboração, teste, aplicação e análise do questionário.

Seguir esses procedimentos aumenta a probabilidade de que as perguntas do questionário permitam coletar as informações necessárias para responder as questões de auditoria e que as informações tenham validade e confiabilidade.

Destaca-se a necessidade de experimentar o questionário durante o teste piloto da auditoria para verificar se os pesquisados entendem o que você teve a intenção de perguntar. Apenas com a aplicação e análise do questionário de certo número de pesquisados é possível identificar falhas que poderão prejudicar a eficácia da pesquisa.

Além da qualidade das perguntas, o teste permite identificar problemas de logística para a realização da pesquisa e falhas no treinamento dos pesquisadores.



O questionário deve ser enviado com prazo fixado para ser respondido.

O conteúdo das perguntas é o elemento principal na elaboração do relatório, mas a forma segundo a qual a pergunta é formulada pode afetar decisivamente o sucesso da pesquisa.

O questionário deve ser baseado na matriz de planejamento e coletar somente informação útil para responder as questões de auditoria, de forma compatível com os métodos de análise a serem usados.

Deve-se evitar fazer duas perguntas em uma só, perguntas embaraçosas e perguntas ambíguas. A elaboração das perguntas do questionário deve ser de fácil compreensão para o público ao qual o questionário é destinado.

Os questionários aplicados em auditorias operacionais podem incluir perguntas que usam escalas para investigar as atitudes dos pesquisados.

Ao usar escalas, formule níveis equilibrados, isto é, não formule mais níveis de um tipo que de outro (discordância ou concordância). Inclua a opção equivalente a “não aplicável” ou “não sei”, se for o caso.

Modelo 18 – Exemplo do uso de escala equilibrada

As solicitações de regulação desta Unidade de Saúde ocorrem predominantemente via:					
	Malote	Telefone	Sistema de informação	Outros	Não se aplica
Consultas e exames					
Internações eletivas					
Urgência e emergência					

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2014.

Outro tipo de pergunta é a de ordenação, que tem a particularidade de fornecer mais informação do que simplesmente um rol de respostas, pois classifica os itens. Pode ser um tipo de pergunta mais difícil para o pesquisado responder, especialmente em caso de haver muitas opções.

Modelo 19 – Exemplo de pergunta com ordenação²⁸

Em relação a esta Unidade de Saúde e suas condições de trabalho, classifique os itens a seguir:						
Prestação de serviços:	Ótimo	Bom	Regular	Ruim	Péssimo	Não tem
Abastecimento de água						
Abastecimento de energia elétrica						
Rede de esgoto sanitário						
Acesso à internet						
Serviço de telefonia						
Segurança pessoal						
Segurança patrimonial (grades, câmeras, cerca elétrica...)						
Combate e prevenção a incêndio						

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2014.

Os questionários que devem ser preenchidos pelo pesquisado devem apresentar formatação e estrutura claras e atrativas, com o objetivo de elevar taxas de resposta, facilitar a aplicação do questionário pelo pesquisador e favorecer a correção dos registros das informações.

O questionário deve ser iniciado com informações sobre a motivação e os objetivos da pesquisa, como os dados serão usados (garantia de que o respondente não será identificado), quem deve responder o questionário, bem como o contato com a equipe em caso de dúvida.

Na última parte do questionário deve ser formulada uma pergunta aberta que deixe o pesquisado livre para abordar algum ponto que não tenha sido coberto pelas perguntas fechadas.

Deve ser finalizado, com agradecimento, com uma simples declaração do tipo “Obrigado por sua colaboração”, ao final do questionário.

A análise dos questionários precisa ser planejada. Os tipos de variáveis investigadas influenciam as possíveis técnicas de análise que poderão ser usadas. Na fase de planejamento devem ser definidas as técnicas de análise que serão aplicadas, de forma a obter evidências para responder as questões de auditoria.

8.2 Entrevista

De acordo com a Intosai²⁹, em resumo, uma entrevista é uma sessão de perguntas e respostas para obter uma informação específica.

Deve ser observado que fazer perguntas e obter respostas não é tarefa simples, exige disciplina mental, preparação e habilidade para a interação para garantir seu sucesso. Assim, as entrevistas assumem várias formas para uma multiplicidade de usos. Elas podem ser presenciais ou por telefone, individuais ou em grupo.

²⁸ Parte do questionário elaborada pela equipe durante a realização da auditoria operacional na regulação assistencial de saúde. Autos Processuais 52.990 TCE-MT.

²⁹ Issai/Apêndice 1, 2004.

Nos trabalhos de auditoria, a entrevista é utilizada como técnica qualitativa de coleta de dados para obter informação, em profundidade, sobre o tema da auditoria.

A entrevista serve para ampliar o conhecimento sobre o objeto auditado e obter a percepção de gestores, especialistas e beneficiários sobre o aspecto examinado e, ainda, investigar indícios de irregularidades e fraudes.

Além disso, é útil coletar informações preliminares, na fase de diagnóstico do problema, que serão usadas no desenho do projeto de auditoria³⁰.

Conforme a Intosai³¹, serve, ainda, como ferramenta para auxiliar na interpretação de dados obtidos por meio do uso de outros métodos de coleta e para explorar possíveis recomendações.

Dessa forma, a técnica de entrevista, em razão da sua flexibilidade, permite obter informações diretamente de gestores, especialistas e beneficiários, dentre outros atores, bem como explorar ideias e questões não identificadas na fase inicial dos trabalhos e, ainda, aprofundar pontos levantados por outras técnicas como, por exemplo, a pesquisa documental e a observação.

É útil também atingir entrevistados que não poderiam ser consultados por outros meios como, por exemplo, pessoas com pouca instrução formal.

Como limitação, as informações coletadas podem ser insuficientes para sustentar os achados ou podem ser enviesadas, caso não sejam tomados cuidados na condução da entrevista e na seleção dos entrevistados.

Para reduzir os riscos associados à escolha dos entrevistados, o normativo da Intosai define que os critérios mais importantes a serem observados são a representatividade, a credibilidade e a imparcialidade do entrevistado selecionado.

Do mesmo modo, o entrevistador deve evitar deixar-se influenciar por preconceitos; aceitar informações baseadas apenas na opinião de grupos específicos; ou concentrar todo o esforço da entrevista em informações já conhecidas ou que respaldem noções pré-assumidas.

Em qualquer caso, a equipe deve esforçar-se para obter evidências de múltiplas fontes e de diversas naturezas, porque isso fortalecerá as conclusões da auditoria.

As entrevistas podem ser realizadas de forma não-estruturada, estruturada e semi-estruturada:

- a. **entrevista não-estruturada** – o entrevistador segue o ritmo livre do entrevistado, fazendo perguntas ocasionais para ajustar o foco ou esclarecer aspectos não compreendidos. Sua utilização é apropriada na fase inicial dos trabalhos, quando a equipe necessita aprofundar o conhecimento do tema.
- b. **entrevista estruturada** – o entrevistador segue roteiro fixo e padronizado de perguntas, também denominado questionário, cuja ordem e redação permanecem invariáveis para todos os entrevistados. Geralmente empregada quando se quer obter informação de um grande número de entrevistados.

³⁰ Técnica de entrevista para auditorias. TCU, 2010.

³¹ Issai/Apêndice 1, 2004.

- c. entrevista semi-estruturada** – o entrevistador segue o roteiro elaborado com perguntas fechadas e poucas perguntas abertas. Esse tipo de entrevista procura incorporar as vantagens da entrevista estruturada, deixando espaço para o entrevistado complementar informações ou manifestar livremente sua opinião sobre o tema abordado.

As principais características de um bom entrevistador são:

- a.** construir boa interação com o entrevistado;
- b.** saber ouvir atentamente, perguntar e observar;
- c.** possuir capacidade de comunicação verbal;
- d.** ser disciplinado e discreto.

Uma boa comunicação verbal requer o uso de vocabulário no nível do interlocutor, frases curtas, articulação de ideias, definição de conceitos, bem alinhados com fluência e ritmos.

O bom entrevistador não deve:

- a.** ir despreparado;
- b.** criar situações constrangedoras;
- c.** entrar em conflito com o entrevistado;
- d.** monopolizar a conversação;
- e.** permanecer numa atitude passiva;
- f.** interromper o entrevistado a toda hora;
- g.** distrair o entrevistado com hábitos repetitivos, como bater dedos e canetas na mesa;
- h.** permitir que vieses interfiram com a mensagem do entrevistado;
- i.** aumentar desproporcionalmente a importância de um acontecimento;
- j.** pensar na pergunta seguinte, enquanto o entrevistado responde a pergunta formulada;
- k.** ler os documentos entregues pelo entrevistado, enquanto o interlocutor fala;
- l.** atender o telefone celular durante a entrevista;
- m.** completar a frase do entrevistado;
- n.** presumir o que o entrevistado quis dizer;
- o.** concluir de imediato.

Antes de qualquer contato com o entrevistado, os integrantes da equipe de auditoria devem acordar sobre:

- a.** os objetivos da entrevista;
- b.** a seleção dos entrevistados;
- c.** as informações que serão necessárias para melhor conhecer o tema;
- d.** os documentos a serem solicitados;
- e.** as informações a serem obtidas e as atribuições de cada integrante da equipe no decorrer da entrevista.

Numa entrevista, uma regra que pode ser utilizada para fortalecer a qualidade da resposta é a “técnica do funil”, composta de cinco etapas:

- a. o entrevistado responde a uma pergunta aberta;
- b. um integrante da equipe de auditoria interpreta a resposta para o entrevistado;
- c. o entrevistado esclarece e complementa as informações;
- d. um outro integrante da equipe de auditoria faz um resumo da declaração do entrevistado;
- e. o entrevistado confirma ou não, retornando à etapa caso não haja confirmação.

É importante que o entrevistado seja previamente informado que suas respostas serão anotadas para consulta posterior, assegurando-lhe que os registros feitos serão precisos. Um integrante da equipe de auditoria será encarregado da tarefa de anotar as respostas do entrevistado, o que permitirá que os demais integrantes da equipe se concentrem no desenvolvimento da entrevista.

As informações obtidas na entrevista podem ser fundamentais para o sucesso da auditoria, de forma que a equipe não deve confiar totalmente na sua memória.

Deve ser utilizado um formulário para o registro de entrevista que irá se configurar como papel de trabalho.

Modelo 20 – Exemplo de pergunta em uma entrevista aplicada³²

Quais **pontos negativos** do seu trabalho o **levariam a se desligar** da atenção básica do município?

Explorar como possíveis respostas: salário, dificuldade no trabalho em equipe, falta de reconhecimento no trabalho e de valorização profissional, déficit nos instrumentos e ambiente de trabalho, falhas na gestão, falta de incentivo à educação continuada, excesso de demanda, carga horária excessiva, problemas na relação com os usuários (incluindo agressão), falta de compreensão do gestor, da equipe e do usuário sobre o modelo de trabalho, problemas no sistema de referência e contrarreferência e no suporte técnico.

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2014.

Deverá ser confeccionada lista de presença para cada entrevista, seguindo o Modelo 1. Serão designados auditores para fazer as perguntas e para as anotações. Esse documento integrará os papéis de trabalho.

8.3 Observação direta

Nas auditorias operacionais, a observação direta é um método de coleta de informação contextualizada sobre a forma de funcionamento do objeto auditado que permite realizar essa tarefa de forma sistemática e estruturada, valendo-se de roteiros para registro das observações.

³² Parte de entrevista elaborada pela equipe durante a realização da auditoria operacional na Atenção Básica de Saúde. Autos Processuais 216.720/2014 TCE-MT.

A diferença entre as técnicas de observação direta e inspeção física é que enquanto a inspeção física é aplicada para situações estáticas (equipamentos, instalações e infraestrutura em geral) a observação direta é indicada para situações dinâmicas (prestação de serviços e execução de processos, por exemplo).

Nos trabalhos de campo das auditorias operacionais, a observação direta é aplicada na coleta de dados e pode ser utilizada em conjunto com outros métodos como, por exemplo, entrevistas e questionários.

Nas auditorias operacionais, de acordo com a Intosai³³, a observação direta serve para gerar informação qualitativa sobre a forma de funcionamento do objeto auditado, sobretudo no que se refere a seus processos.

Para que as evidências coletadas por meio da observação direta tenham a qualidade desejada é necessário foco no objetivo do trabalho, planejamento sistemático, registro criterioso e controles de validade e confiabilidade.

Embora a maior parte das evidências obtidas pelas observações sejam registros da própria equipe de auditoria, outros recursos podem ser empregados para aumentar sua robustez como filmagens, gravações sonoras e registros de declarações de usuários.

Esses registros também podem ser feitos na forma de fotografias, tabelas, mapas, gráficos ou outras representações mediante imagens para compor as evidências do processo. De acordo com o normativo da Intosai³⁴, as fotografias e vídeos aumentam o valor da observação direta, mas não dispensam a descrição detalhada dos resultados verificados.

8.4 Benchmarking

O *Benchmarking* pode ser definido como uma técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização.

Pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia. A consulta a organizações, tanto no setor público quanto na iniciativa privada, nacionais ou estrangeiras, que desempenham as mesmas funções que a instituição ou órgão auditado, pode gerar ideias úteis para o aperfeiçoamento do desempenho.

Nesse sentido, o *benchmarking* pode servir como técnica de diagnóstico a partir de uma comparação pontual que permita a definição de áreas a serem analisadas em maior profundidade, ou ao longo de um período, com vistas ao acompanhamento da evolução do desempenho.

O desempenho de unidades operacionais que desenvolvam as mesmas atividades pode ser medido comparando-se, por exemplo, escolas, hospitais e presídios. Essas comparações devem focar os diferentes recursos empregados na produção de uma unidade de produto padrão, identificando as variáveis mais significativas.

³³ Issai/300, Apêndice 1, 2004.

³⁴ Issai 300/Apêndice 3, 2004.

O *benchmarking* é útil para reforçar as conclusões dos trabalhos de auditoria ou para averiguar se o órgão ou objeto auditado está ou não desenvolvendo um bom trabalho.

8.5 Grupo focal

O Grupo focal é uma técnica qualitativa de pesquisa que tem como fonte de dados as interações e discussões ocorridas entre participantes de um determinado grupo sobre tema de interesse e questões relevantes³⁵.

Nessa técnica, pequenos grupos de pessoas com características comuns reúnem-se em lugar previamente definido, na forma de sessões, seguindo um guia elaborado, previamente, por um facilitador e alguns assistentes, para discutir conceitos ou avaliar problemas.

A técnica auxilia o auditor a entender como as pessoas percebem uma determinada situação. O resultado depende da participação ativa do auditor na condução das discussões com o único propósito de produzir dados.

Importante destacar que no grupo focal não existe o papel de entrevistador, tampouco há interesse pela resposta individual. A técnica procura captar a variedade de percepções e ideias de um grupo sobre determinado tema ou situação, bem como suas razões.

Essa técnica pode ser aplicada nas auditorias operacionais sozinha ou combinada com outras como, por exemplo, entrevista, pesquisa e observação direta.

Em auditorias, a técnica é útil na coleta de dados qualitativos, visto que possibilita investigar valores e opiniões de gestores ou beneficiários sobre os processos ou sobre as atividades ligadas ao objeto da auditoria, que são mais difíceis de conseguir por meio da entrevista.

O grupo focal também pode ser utilizado para auxiliar no desenvolvimento de outros instrumentos de coleta de dados tais como questionários e roteiros de observação, ao permitir identificar itens a serem perguntados ou observados.

9 Realização de teste-piloto

Após elaborados os instrumentos de coleta de dados deve ser realizado o teste-piloto com a finalidade de avaliar a qualidade dos instrumentos produzidos, seu funcionamento, grau de compreensão e confiabilidade dos dados que permitem identificar.

O teste-piloto permite que a equipe antecipe os problemas que poderão ser enfrentados, o ajuste do tamanho da amostra e a assegure que a estratégia metodológica oferecerá resposta conclusiva à questão de auditoria.

³⁵ Issai 300/Apêndice 1, 2000.



CAPÍTULO V

Execução

Após a elaboração dos instrumentos de coleta de dados, teste-piloto e a devida correção desses instrumentos em função do teste realizado, é iniciada a fase de execução da auditoria. A execução inclui o desenvolvimento dos trabalhos de campo, a análise dos dados coletados, a elaboração da matriz de achados e a validação da matriz de achados.

Na execução são realizados os procedimentos de auditoria planejados, avaliadas as evidências e obtidas as conclusões³⁶.

1 Documentação da execução da auditoria

Durante a execução, os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas³⁷.

A documentação deve registrar os procedimentos executados, a evidência obtida, e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria destacando-se que:

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

³⁶ Issai 300 – princípios fundamentais das auditorias operacionais.

³⁷ Conforme define a Issai – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.

2 Desenvolvimento dos trabalhos de campo

Na etapa de desenvolvimento dos trabalhos de campo é realizada a coleta e a análise de dados. De forma geral, os dados são coletados, interpretados e analisados de forma simultânea. Nesse momento são aplicadas as técnicas desenvolvidas durante o planejamento para coleta e interpretação de dados.

Destaca-se a possibilidade de variação na organização dos trabalhos de campo e na estratégia de análise dos dados, com alteração do planejamento inicial, em razão de limitações ou análises não previstas.

Essa alteração deve ser posteriormente incluída nas ferramentas de planejamento, visando a qualidade e a confiabilidade dos dados e de sua análise.

Nessa etapa, o auditor deve ter cuidado para não se desviar do foco do trabalho, nem coletar grande quantidade de informações desnecessárias e irrelevantes.

Para preparar os trabalhos de campo, a equipe deve:

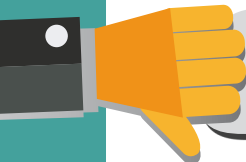
- a. agendar as visitas, entrevistas e grupos focais;
- b. providenciar ofícios de apresentação;
- c. informar os telefones de contato e o itinerário ao supervisor do trabalho;
- d. preparar o material necessário (cópias de questionários, roteiros de entrevistas, grupo focal e observação direta).

Durante os trabalhos de campo, a equipe obtém grande quantidade de dados que devem ser organizados, separados e analisados. Devem ser selecionados os que evidenciam achados e que ajudam a responder às questões de auditoria.

Para a análise dos dados coletados, são usadas técnicas adequadas como a tabulação de frequências, análise gráfica de dados, análise de conteúdo e outros. O estágio final da análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes.

3 Matriz de achados

A matriz de achados é o principal produto da fase de execução da auditoria. Deve conter, de forma estruturada, as situações encontradas (achados), os critérios, as evidências e análises, as causas e efeitos, as boas práticas, as recomendações e determinações e os benefícios esperados.



A matriz de achados deve ser validada pelos gestores envolvidos e especialistas, por meio do painel de referência

Por meio dessa matriz é possível verificar, por exemplo, se os achados são suportados por evidências confiáveis e suficientes; se as medidas propostas são adequadas e se incidem sobre as causas dos problemas que se pretende corrigir e se as questões de auditoria foram respondidas.

Dessa forma, a matriz de achados contribui para o controle de qualidade, na medida em que auxilia na sistematização e análise dos resultados da auditoria.

Segue o detalhamento dos principais elementos que compõem a matriz de achados de uma auditoria operacional.

3.1 Achado de Auditoria

De acordo com o normativo da Intosai³⁸, quando o critério é comparado com a situação existente surge o achado de auditoria. O achado de auditoria define-se, então, como a discrepância entre a situação existente e o critério.

São denominadas as situações verificadas pelo auditor durante o trabalho de campo, que serão usadas para responder as questões de auditoria. O achado deve conter os atributos de critério, situação encontrada, causa e efeito, conforme descreve-se:

a. Critério de auditoria – é o que deveria ser, ou seja, o padrão de desempenho usado para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria. Pode ser definido de forma quantitativa ou qualitativa. Atingir ou exceder o critério pode indicar a ocorrência de boas práticas. Não alcançar o critério indica oportunidade de melhoria de desempenho³⁹.

Exemplos de critério de auditoria: (1) o gestor deve controlar e fazer cumprir os padrões de qualidade conforme estabelecido em contrato de concessão. (Art. 5º, Lei 374/2015); (2) devem existir indicadores capazes de monitorar a universalização da oferta de transporte público⁴⁰;

b. Situação encontrada – é a diferença entre a condição e o critério, ou seja, a situação existente, identificada e documentada durante a auditoria.

Exemplos de situação encontrada: (1) deficiência na infraestrutura da rede escolar; (2) deficiência na elaboração, execução e avaliação do Plano de Desenvolvimento Escolar das unidades escolares.

c. Causa – é a razão do desvio com relação ao critério e serve como base para as deliberações propostas.

Exemplos de causa: (1) ausência de diagnóstico adequado sobre a infraestrutura da rede escolar; (2) defasagem nos valores repassados pelo convênio estadual para o financiamento do transporte escolar.

d. Efeito – é a consequência da diferença constatada pela auditoria entre condição e critério. Indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade da ação corretiva.

³⁸ Issai 300/4.3, 2004.

³⁹ Conceito constante do Manual de Auditoria Operacional TCU, 2010.

⁴⁰ Matriz de planejamento da auditoria operacional no transporte coletivo urbano, TCE 2016.

Exemplos de efeito: (1) excesso de afastamentos de profissionais de educação; (2) Prejuízo na execução das atividades escolares.

Conforme define o normativo da Intosai, os achados de auditoria devem ser apresentados no relatório de forma persuasiva, articulando-se as conclusões e propostas de forma que elas decorram logicamente ou analiticamente dos fatos e argumentos apresentados⁴¹.

3.2 Evidências e análises

As evidências são as informações obtidas durante a auditoria, usadas para fundamentar os achados. O normativo da Intosai⁴², define que as evidências fortalecem as conclusões.

Nos trabalhos de auditoria operacional, as evidências devem obedecer aos atributos de validade, confiabilidade, relevância e suficiência:

- a. **Validade** – assegurada por informações precisas, confiáveis e tempestivas;
- b. **Confiabilidade** – garantida pelo uso de diferentes fontes e abordagens, evidências documentais e obtidas por observação direta além de evidências indiretas e orais;
- c. **Relevância** – confirmada de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria;
- d. **Suficiência** – assegurada pela quantidade e qualidade das evidências obtidas.

Nos trabalhos de auditoria operacional, as evidências podem ser classificadas em físicas, documentais, testemunhais e analíticas⁴³:

- a. **física** – obtida por meio de inspeção física e observação direta de processos, pessoas, locais ou eventos, podendo ser obtida por meio de fotografias, vídeos, mapas. São evidências de grande impacto;
- b. **documental** – obtida de informações já existentes tais como ofícios, memorandos, correspondências, contratos, extratos, relatórios, autos processuais, circularizações e outros. É necessário avaliar a confiabilidade e a relevância dessas informações com relação aos objetivos da auditoria;
- c. **testemunhal** – obtida por meio de entrevistas, grupos focais, questionários ou indagação escrita. É necessário corroborá-la por meio de confirmação por escrito do entrevistado ou existência de múltiplas fontes que confirmem os fatos;
- d. **analítica** – obtida por meio de análises, comparações e interpretações de dados e informações já existentes. Pode envolver conferência de cálculos, conciliação, análise de contas, revisão analítica, extração eletrônica de dados e cruzamento eletrônico de dados.

Os instrumentos de coleta de dados, em auditoria operacional, foram apresentados no capítulo IV, deste Manual, e também no capítulo 7 do Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT.

⁴¹ Issai 300/5.2.

⁴² Issai/Apêndice 3, 2004.

⁴³ Issai/Apêndice 3, 2004.

Ao final de cada auditoria, devem ser consideradas somente as informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes. Independentemente de sua classificação, as evidências deverão ser obrigatoriamente válidas, confiáveis, relevantes e suficientes. Deve-se observar que um relatório de qualidade só é possível mediante evidências coletadas robustas, apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada.

4 Coleta de dados

A coleta de dados e informações definidos no planejamento de auditoria são realizadas por meio dos trabalhos de campo. É uma atividade importante e consome grande quantidade de tempo e esforço, visto que a qualidade na coleta, análise e documentação dos dados é fundamental para garantir bons resultados da auditoria⁴⁴.

A coleta de dados, de forma geral, é feita *in loco* e a equipe aplica os instrumentos desenvolvidos e testados na fase de planejamento.

Os métodos de coleta de dados mais usados são entrevista, questionário, grupo focal e observação direta.

Conforme normativo da Intosai⁴⁵, nessa fase, o auditor deve obter as melhores informações possíveis, referentes aos fatos e opiniões, argumentos e reflexões de diferentes fontes, buscando-se, sempre que necessário, o apoio de especialistas.

Antes da execução da auditoria, a equipe deve agendar visitas de estudo, entrevistas e grupos focais; providenciar ofícios de apresentação; informar telefones de contato ao supervisor e preparar o material necessário (cópias de questionários, roteiros de entrevistas, grupo focal e observação direta).

O preenchimento da matriz de achados deve ser iniciado durante os trabalhos de campo, à medida que os achados são constatados, evitando-se o desperdício de esforços para a coleta de dados após a finalização dessa etapa.

5 Análise dos dados coletados

Durante os trabalhos de campo, a equipe obtém grande quantidade de dados, que devem ser organizados, separados e analisados. Devem ser selecionados os dados que evidenciam os achados da auditoria e, portanto, ajudam a responder às suas questões.

A análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes. Para essa atividade, é necessário analisar argumentos e afirmações, consultar especialistas e fazer comparações.

⁴⁴ Issai 300/4.2, 2004.

⁴⁵ Issai 300/4.6, 2004.

6 Elaboração da matriz de achados

As constatações e informações obtidas durante a execução da auditoria, bem como as propostas de conclusões, recomendações e determinações, devem ser registradas na matriz de achados. Esse produto visa a compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe.

A Matriz de Achados permite sistematizar as informações relevantes obtidas na fase de execução da auditoria. Com isso, a equipe pode examinar mais cuidadosamente as questões de auditoria, analisando os achados e as evidências para melhor definir as recomendações correspondentes.

A matriz também é um instrumento que traz visibilidade para as conclusões da fase de execução da auditoria, útil na apresentação para o painel de referência e para os gestores do órgão ou objeto auditado.

Deve incorporar as mesmas questões de auditoria da versão final da Matriz de Planejamento, a não ser que tenham ocorridas mudanças substanciais durante a fase de execução. Nesse caso, a matriz deve explicitar as questões efetivamente investigadas pela equipe.

Os seguintes elementos devem compor a Matriz de Achados: situação encontrada, critérios, análises e evidências, causas, efeitos, boas práticas e recomendações e benefícios esperados, conforme demonstrado no modelo 22.

Modelo 21 – Matriz de Achados

Situação encontrada	Critério	Evidências e análises	Causas	Efeitos	Boas práticas	Recomendações e determinações	Benefícios Esperados
Relacionar as principais constatações, obtidas a partir de discrepâncias entre as evidências coletadas na fase de execução e os critérios de desempenho previstos para o órgão ou objeto auditado. (Achados de auditoria)	Explicitar o padrão de desempenho usado para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria.	Registrar os métodos de análise de dados e o seu emprego na produção das evidências.	Expor as causas ligadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, bem como àquelas que estão fora do controle ou da influência do gestor.	Registrar as consequências relacionadas com as causas e os correspondentes achados de auditoria, evidenciando aos gestores a necessidade de implementar medidas que permitam aprimorar o desempenho do objeto avaliado.	Mencionar as boas práticas de gerência levantadas durante a fase de execução, como forma de subsidiar a proposta de recomendação.	Dispor as propostas de recomendações alinhadas com as causas dos achados de auditoria. A recomendação deve ter a finalidade de corrigir ou mitigar a origem das deficiências e discrepâncias diagnosticadas pela equipe.	Apresentar os benefícios da implementação das recomendações.

Fonte: Conceitos do Manual de Auditoria Operacional do TCU (com adaptações a partir do original).

7 Painel de Referência para validação da matriz de achados

Após a elaboração da matriz de achados, sua validação é feita por meio da realização do segundo painel de referência. O objetivo principal deste painel é verificar a coerência da matriz apresentada.

Nessa ocasião, os participantes são convidados a discutir com a equipe as principais conclusões da auditoria, a suficiência das evidências coletadas, a adequação das análises realizadas e a pertinência das propostas de encaminhamento.

Após o painel, a matriz de achados deverá ser validada pelos gestores, a exemplo do procedimento adotado na validação da matriz de planejamento.



CAPÍTULO VI Elaboração de relatórios

Nesse capítulo são apresentadas as diretrizes de elaboração de relatórios de auditoria operacional do TCE-MT. De acordo com a Intosai⁴⁶, ao longo de todas as fases da auditoria, a ênfase deve estar na produção do relatório.

O relatório é o principal produto da auditoria sendo considerado o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento.

De acordo com as normas da Intosai⁴⁷, por meio do relatório, o auditor deve preparar opinião escrita, registrando os achados de forma adequada, ser independente, objetivo, justo e construtivo. De igual modo, seu conteúdo deve ser fácil de entender e livre de ideias vagas e ambíguas. Deve, ainda, incluir somente informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes.

No relatório devem ser tratadas todas as questões de auditoria, com o grau de detalhamento adequado à sua completa compreensão e com destaque aos principais pontos.

O relatório produzido deve obedecer aos princípios da clareza, ou seja, ser um texto de fácil compreensão para o leitor, com definição de termos técnicos, significado de siglas e uso de frases curtas na ordem direta.

Deve-se priorizar o uso de figuras, fotografias, gráficos, diagramas, mapas, caixas de texto e tabelas para demonstrar a clareza dos dados e ser atrativo ao leitor⁴⁸. Por outro lado, deve ser evitado o uso de termos eruditos e expressões em outros idiomas.

⁴⁶ Issai 300/3.1, 2004.

⁴⁷ Issai 400/7, 2001.

⁴⁸ Issai 300/5.3, 2004; BRASIL, 2001.

1 Estrutura do Relatório

O relatório de auditoria é dividido em elementos pré-textuais, texto e elementos pós-textuais, conforme detalha-se:

- a. **elementos pré-textuais** – folha de rosto, resumo, lista de siglas, lista de figuras, lista de tabelas e sumário.
- b. **texto** – introdução e visão geral do objeto avaliado; capítulos principais; análise dos comentários do gestor; conclusão e proposta de encaminhamento.
- c. **elementos pós-textuais** – apêndices.

2 Elementos pré-textuais

2.1 Capa

A capa do relatório de auditoria operacional poderá ser elaborada pela Secretaria de Comunicação do TCE-MT com padronização própria ou sugerida pela Equipe, contendo no mínimo: o nome da auditoria, o período auditado, o nome da Secretaria de Controle Externo que executou o trabalho.

2.2 Folha de rosto

Elaborada de acordo com o padrão do Modelo 23, contendo a descrição dos seguintes itens:

- a. **Título:** especificando se é um relatório preliminar ou conclusivo, de auditoria operacional ordinária ou especial ou de monitoramento.
- b. **Processo:** especificar o número e ano.
- c. **Relator:** especificar o nome completo do relator.
- d. **Modalidade:** especificar o tipo e a natureza da auditoria. Pode ser Ordinária, Especial ou Coordenada de natureza operacional.
- e. **Objeto da fiscalização:** iniciar a descrição com verbo no infinitivo, como exemplo: “Avaliar o cumprimento do Acórdão nº 5.644/2013 – TP, sob a perspectiva da auditoria operacional realizada, de forma a identificar o grau de implementação de suas recomendações” ou “Avaliar o financiamento do Ensino Fundamental na rede pública do Estado de Mato Grosso, identificar boas práticas na gestão e propor ações de melhoria”.
- f. **Supervisão e coordenação:** definir o nome e cargo do supervisor e do coordenador.
- g. **Equipe de Auditoria:** apresentar o nome dos servidores e sua função/cargo.
- h. **Período de auditoria:** apresentar a data de início do planejamento até o relatório preliminar, exemplo: maio a outubro de 2015.
- i. **Jurisdicionados avaliados:** definir todos os jurisdicionados e gestores, incluindo o nome completo dos responsáveis e indicação do período de exercício na função. A identificação dos dados pessoais dos responsáveis (CPF, cargo e endereço) deve constar do Anexo – Informações Pessoais, nos termos da Orientação Normativa nº 03/2016 do TCE-MT.

2.3 Resumo

O resumo deve conter a definição do objetivo e escopo da auditoria, os principais achados e recomendações/determinações e os possíveis benefícios da auditoria.

Os parágrafos do resumo não devem ser numerados, nem conter citações, tabelas, gráficos e figuras.

2.4 Sumário, lista de figuras, tabelas, gráficos e outros

Em cada relatório deve ser elaborado o Sumário, a Lista de Siglas, Lista de Quadros, Lista de Tabelas, Lista de Gráficos e Lista de Fotos ou de Figuras, conforme for o caso, com a indicação do número de página.

O sumário é uma listagem das principais divisões do relatório e respectiva paginação, apresentando a organização de como o relatório foi estruturado. É identificado pela palavra SUMÁRIO, em caixa alta, e inclui os títulos e subtítulos das partes que lhe sucedem.

3 Corpo do relatório

O texto do relatório de auditoria operacional deve conter, em sua estrutura, a introdução, os capítulos principais, a análise dos comentários dos gestores, a conclusão e a proposta de encaminhamento.

3.1 Introdução

A introdução é a parte inicial do texto e deve conter os antecedentes, os objetivos e escopo da auditoria, os critérios, a relevância, materialidade e risco, a metodologia adotada e as limitações da auditoria, conforme detalhamento constante do relatório de visão geral – item 4.7 desse relatório.

No tópico referente à metodologia, devem ser atualizadas as informações constantes do relatório de visão geral no que tange às limitações ao trabalho e à avaliação da confiabilidade ou da dificuldade na obtenção de dados.

3.2 Capítulos principais

Os capítulos principais refletem os achados de auditoria identificados por meio da matriz de achados. Os capítulos devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, independente da ordem proposta nas matrizes de auditoria.

De igual forma, deve-se partir dos temas mais gerais para os mais específicos, de forma a facilitar a compreensão e a leitura.

A elaboração do relatório de auditoria operacional deve ser realizada de forma contínua, tendo como base a matriz de achados.

Dentro de cada capítulo será seguida a estrutura da matriz de achados, apresentando-se o achado de auditoria de forma resumida, em destaque, já no início do capítulo. A seguir, devem ser apresentados os critérios, a situação encontrada, as evidências e análises, as causas e efeitos, as boas práticas (se existentes), as recomendações e determinações e, por fim, os benefícios esperados.

Essa estrutura pode ser alterada quando for necessário ao melhor entendimento do tema tratado ou com o objetivo de se destacar aspectos que sejam mais relevantes. Nesses casos, a discussão acerca da melhor apresentação deve ser discutida com o supervisor da auditoria.

As evidências devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. Os subtítulos devem conter as conclusões referentes ao ponto tratado.

3.3 Análise dos comentários dos gestores

Seguindo o normativo da Intosai⁴⁹, o auditado sempre deve ter oportunidade de examinar o relatório preliminar de auditoria antes que ele seja tornado público.

Dessa forma, após o relatório preliminar, o gestor terá a oportunidade de manifestar-se, e a análise dos comentários deverá compor um capítulo específico do relatório final de auditoria.

A partir da análise dos comentários do gestor, a equipe de auditoria avaliará a necessidade de rever pontos do relatório ou apresentará argumentos para manter posições discordantes entre o relatório preliminar e a manifestação dos gestores.

3.4 Conclusão

As conclusões devem responder aos objetivos da auditoria, destacando os pontos mais importantes da auditoria e as principais propostas de recomendações ou determinações.

A conclusão deve destacar, de forma equilibrada, os pontos fortes do objeto de auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados, em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria.

Na oportunidade, devem ser relatadas as dificuldades enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades.

3.5 Proposta de encaminhamento e recomendações

Nas propostas de encaminhamento devem ser apresentadas todas as sugestões de recomendações e determinações, mediante ordenação adequada. As recomendações devem ser claras e apresentadas de maneira lógica e fundamentada, em conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria.

Juntamente com o texto completo do relatório, devem convencer o leitor de que provavelmente contribuirão para uma melhora significativa na condução de ações de 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.

Devem tratar as causas dos problemas e/ou deficiências. No entanto, devem ser redigidas de forma a evitar banalidades ou simplesmente contradizer as conclusões da auditoria e não devem invadir as responsabilidades da administração.

⁴⁹ Issai 300/4.5, 2004.

Ainda, as recomendações devem ser práticas e dirigidas às entidades que têm responsabilidade e competência para implementá-las⁵⁰. Podem ser direcionadas para outro órgão ou entidade, hipótese na qual se recomenda que ela seja discutida com os interessados.

Em todos os casos, deve ficar claro de quem e sobre o que se está falando em cada recomendação, quem é responsável por tomar qualquer iniciativa e o que as recomendações significam, ou seja, como contribuirão para melhorar o desempenho.

Na proposta de encaminhamento deve ser inserida determinação para que o auditado elabore e encaminhe ao Tribunal um plano de ação. O plano deverá conter cronograma de implementação das medidas que o gestor adotará visando atender às deliberações propostas e corrigir os problemas identificados.

As propostas subsidiarão a elaboração de plano de ação por parte dos gestores, o monitoramento da implementação das deliberações e a quantificação de seus efeitos.

Nesse sentido, a equipe deve formular o número estritamente necessário de propostas que contemple a correção das principais deficiências identificadas⁵¹.

4 Elementos pós-textuais – apêndices

Consideram-se apêndices ou anexos os documentos relacionados aos assuntos tratados no relatório tais como técnicas de diagnósticos, instrumentos de coleta de dados, memórias de cálculo, descrições detalhadas e demais informações específicas a cada objeto de auditoria, que se fizerem necessárias ao entendimento das argumentações apresentadas.

A separação dos citados documentos visa tornar o relatório conciso, entretanto não deve causar prejuízo de entendimento para o leitor, cabendo a equipe avaliar cada caso.

Devem ser obrigatoriamente juntados ao processo de auditoria, na forma de anexo, a Ordem de Serviço, o anexo com as informações pessoais dos gestores avaliados, os ofícios de apresentação e de requisição de documentos/informações e os papéis de trabalho relevantes acerca das evidências que sustentam os achados.

Caberá à equipe de auditoria, em conjunto com o supervisor, definir sobre a divulgação da matriz de planejamento e da matriz de achados relativa a cada auditoria, obedecido o sigilo das informações, quando aplicável.

⁵⁰ Issai 300, tema recomendações.

⁵¹ Manual de auditoria operacional. TCU, 2010.



CAPÍTULO VII

Organização e processos de trabalho

No que se refere às auditorias operacionais, o normativo da Intosai⁵² registra a importância de registrar, organizar, documentar e referenciar os dados e informações obtidos durante todas as fases da auditoria, em forma de papéis de trabalho.

Para avaliar a estrutura metodológica com que se realizará a auditoria e as conclusões obtidas por meio da análise de dados, é recomendada a realização de painéis de referências no final da etapa de planejamento e de execução.

1 Organização de papéis de trabalho

Os papéis de trabalho são os documentos relevantes coletados e gerados durante a auditoria. Devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir que um auditor experiente, que não teve contato prévio com a auditoria, seja capaz de entender, a partir da documentação, a natureza e os resultados da auditoria realizada, os procedimentos adotados, as evidências obtidas e as conclusões alcançadas⁵³.

A quantidade, tipo e conteúdo da documentação serão definidos pelo auditor. De forma geral, deve-se documentar:

- a. o objetivo, escopo, cronograma e metodologia do trabalho;
- b. as matrizes de planejamento e achados;
- c. os instrumentos de coleta de dados;
- d. os resultados das técnicas de diagnóstico aplicadas;

⁵² Issai 300/4.2/Apêndice 3, 2004.

⁵³ Condizente com a Issai 300/4.2/Apêndice 3, 2004.

- e. os resultados de questionários, indagações escritas, entrevistas e grupos focais realizados;
- f. os resultados de *checklist*, observação direta e circularizações;
- g. os resultados de análises estatísticas e de banco de dados;
- h. as sugestões obtidas nos painéis de referência.

Do mesmo modo, manter os papéis de trabalho organizados e documentados é importante visto que:

- a. auxilia no planejamento, execução e supervisão da auditoria;
- b. subsidia a elaboração do relatório e a resposta a questionamentos do auditado ou de outros atores interessados;
- c. aumenta a efetividade e a eficiência da auditoria;
- d. auxilia na revisão da qualidade da auditoria;
- e. contribui para o desenvolvimento profissional do auditor;
- f. pode subsidiar a realização de novos trabalhos.

A documentação de auditoria deve ser armazenada durante o tempo necessário para satisfazer as exigências legais e administrativas. Deve-se, nesse período, garantir a segurança, integridade, acessibilidade e recuperabilidade das informações, seja em papel, meio eletrônico ou outras mídias. No TCE-MT esse prazo é de cinco anos.

2 Organização de painéis de referência

Para organização do painel de referência⁵⁴, a equipe de auditoria deve identificar os agentes cuja participação pode agregar valor à discussão de aspectos técnicos e metodológicos do trabalho, como o gestor ou seus representantes, especialistas no objeto de auditoria, especialistas no método de análise a ser empregado pela equipe, representantes da sociedade civil organizada e outros representantes dos principais interessados.

O coordenador da equipe, com aval do supervisor, deve encaminhar aos participantes, com pelo menos cinco dias de antecedência, correspondência (via *e-mail* institucional e/ou sistema oficial de comunicação digital do TCE-MT) formalizando o convite (contendo dia, hora, local e objetivo do encontro) e explicitando os aspectos gerais da auditoria.

Após, deve confirmar com os convidados a participação no evento.

No início do painel de referência o mediador (coordenador ou supervisor da auditoria) deve apresentar todas as pessoas, citando nome e cargo/ocupação e explicar o objetivo da reunião.

⁵⁴ Painel de referência em auditorias. Tribunal de Contas da União, 2013.

Quando se tratar da matriz de planejamento, o mediador deve fazer rápida apresentação sobre a natureza do objeto de auditoria, contextualizando o problema, as questões de auditoria e o que a análise vai permitir dizer.

Quando o painel se referir à matriz de achados, o mediador deve resumir os principais achados, recomendações e benefícios esperados e abrir o debate, explicando qual será a metodologia adotada para a discussão da matriz de achados.

Após sua finalização, a equipe, em conjunto com o supervisor da auditoria, deve discutir acerca da pertinência de incorporação das principais sugestões apresentadas no painel de referência. Isso deve ser feito tanto para a matriz de planejamento quanto para a matriz de achados.

Ambos os painéis devem ser registrados, por meio de lista de presença dos participantes (seguindo o modelo 7 deste manual); e as principais discussões acerca dos aspectos técnicos e metodológicos do trabalho devem ser registradas.



CAPÍTULO VIII Monitoramento

O monitoramento é a verificação do cumprimento das deliberações do TCE e dos resultados delas advindos, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos⁵⁵. Tem por objetivo:

- a.** identificar as barreiras e dificuldades enfrentadas pelo gestor para solucionar os problemas apontados;
- b.** avaliar a qualidade das auditorias e identificar oportunidades de aperfeiçoamento, de aprendizado e de quantificação de benefícios;
- c.** calcular o percentual de implementação de deliberações.

De acordo com a Issai 300, o monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional. É uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o seu impacto e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos.

1 Execução do monitoramento

Para a execução do monitoramento de auditorias ordinárias e especiais de natureza operacional, a equipe de auditoria deve:

- a.** conhecer e avaliar o plano de ação e os relatórios de implementação das ações elaborado pelo gestor;
- b.** estabelecer um grupo de contato com o órgão/entidade auditada;

⁵⁵ Conceito condizente com a Issai 300/3.1, 2004.

- c. realizar visitas *in loco* para verificação das ações tomadas pelo gestor.

A quantidade e a periodicidade de monitoramentos para verificar o cumprimento das deliberações variarão de acordo com as particularidades, a complexidade e os prazos necessários para as implementações conforme estabelecido no plano de ação.

É aconselhável que o cumprimento das deliberações seja verificado tão logo quanto possível, a fim de conferir tempestividade ao monitoramento.

A verificação do cumprimento das deliberações deverá ser feita na menor quantidade possível de ações de monitoramento.

Ao final de cada etapa deve ser elaborado o Relatório de Monitoramento com o objetivo de apresentar os resultados alcançados com a implementação das recomendações e determinações advindas da auditoria operacional.

A verificação e a instrução dos relatórios de monitoramento deverão ser feitas, preferencialmente, com a participação de um integrante da equipe que realizou a auditoria. Essa medida facilita apreciar se as medidas tomadas pelos gestores são ou não adequadas frente às recomendações.

1.1 Plano de ação

O plano de ação é um documento apresentado pelo gestor ao TCE que formaliza as ações que serão tomadas para atender às recomendações propostas para corrigir ou mitigar os problemas identificados durante a auditoria.

Envolve um cronograma em que são definidos:

- a. os responsáveis;
- b. as atividades e
- c. os prazos para a implementação das recomendações ou determinações.

O plano de ação deve ser exequível, por essa razão, é importante que os prazos sejam realistas e que as dificuldades e obstáculos sejam devidamente considerados.

O Plano de Ação e a Implementação do Plano de Ação, a serem encaminhados pelos gestores, devem utilizar a estrutura definida nos modelos 28 e 29.

Modelo 22 – Estrutura do Plano de Ação a ser elaborado pelo Gestor

Recomendações	Providências – ações a serem tomadas	Prazo para implementação	Responsável	Avaliação
1.				
2.				
3.				

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2015.

Modelo 23 – Implementação do Plano de Ação elaborada pelo Gestor

Recomendações	Providências tomadas	Implementação			
		6 meses	12 meses	18 meses	24 meses
1.					
2.					
3.					
Assinatura do responsável:					
Comentários do gestor:					

- Quais foram as principais melhorias de desempenho relacionadas com a implementação das recomendações?
- Quais são as principais medidas a serem implementadas nos próximos 12 meses no sentido de continuar o incremento na qualidade do órgão?
- Quais foram os maiores obstáculos/dificuldades para implementar as recomendações propostas?
- Que contribuições o TCE-MT pode oferecer para ajudar na melhoria do desempenho do órgão?
- Outros comentários.

Assinatura do responsável:

Data:

Avaliação:

Fonte: Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais. TCE-MT, 2015.

A exigência de plano de ação e a definição da periodicidade para apresentação dos relatórios de implementação das ações pelo gestor deve estar contida no acórdão de apreciação da auditoria operacional.

Após o recebimento dos planos de ação elaborados pelos gestores, poderá ser realizada avaliação com o objetivo de verificar sua adequação e completude frente às recomendações e determinações constantes da decisão do Tribunal. Essa avaliação deverá constar de relatório específico a ser apresentado ao Relator e, posteriormente, deve ser incorporada ao relatório de monitoramento.

O relatório de avaliação do plano de ação somente deverá ir a Plenário quando tiverem propostas de encaminhamento que impliquem ações a serem tomadas, internas ou externas, e não apenas propostas meramente informativas.

1.2 Grupo de Contato

Integrado por servidores do TCE-MT e da organização auditada é o grupo responsável pelo acompanhamento da implementação das recomendações. Na primeira reunião desse grupo devem ser tratados os seguintes assuntos:

- recomendações constantes da decisão do TCE-MT;
- elaboração do plano de ação;
- relatórios de implementação das ações.

Na reunião deve ser ressaltada a obrigatoriedade de o gestor encaminhar ao TCE-MT os relatórios parciais de monitoramento contendo o estágio da implementação das recomendações propostas.

Os prazos para a apresentação desses relatórios devem estar definidos no Acórdão do Relator. Preferencialmente devem ser apresentados no final de 12 e 24 meses, após a publicação do Acórdão referente à auditoria operacional.

É também recomendável que as metas e os prazos contidos no plano de ação sejam adequados a esse cronograma de apresentação de relatórios.

Para melhor avaliação dos resultados obtidos, devem ser realizados testes de auditoria para verificação das ações tomadas pelo gestor.

1.3 Relatório de monitoramento

O relatório de monitoramento tem por objetivos:

- a. apresentar a situação de implementação das deliberações;
- b. demonstrar, analiticamente, o benefício efetivo decorrente dessa implementação.

Ao fazer o monitoramento de um relatório de auditoria, o auditor deve se concentrar nos achados e nas recomendações que ainda sejam relevantes por ocasião do monitoramento. Deve também verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas identificados na auditoria.

A verificação do cumprimento de cada uma das deliberações monitoradas deve estar estruturada sob os seguintes aspectos:

- a. **situação que levou à proposta da recomendação ou determinação** – descrição da situação identificada na auditoria operacional, enfatizando a irregularidade ou deficiência encontrada;
- b. **providências adotadas e comentários dos gestores** – descrição das medidas que foram tomadas pelos responsáveis até a data do monitoramento;
- c. **análise** – avaliação das medidas implementadas em confronto com a situação original, de forma a evidenciar o que foi cumprido, o que está pendente de cumprimento, ou o que não é mais aplicável;
- d. **conclusão** – avaliação do grau de atendimento da deliberação, no período verificado, acompanhado das evidências que fundamentam a análise.

Os resultados do monitoramento podem ser relatados individualmente ou como um relatório consolidado. Pode, ainda, incluir uma análise de auditorias diferentes, destacando temas comuns em várias áreas relatadas.

A versão preliminar do relatório de monitoramento deve ser enviada aos gestores para que eles possam agregar comentários e sugestões que julguem pertinentes sobre as constatações da equipe. A análise desses comentários será incorporada ao relatório final.

Com base nos dados e informações coletados durante o monitoramento, a equipe classificará as recomendações e determinações, no período verificado, da seguinte forma:

- a. **implementada** – quando o problema apontado pela auditoria e objeto da deliberação proposta foi solucionado por meio de providências incorporadas às atividades regulares do objeto auditado;
- b. **não implementada** – quando inexistir tomada de providências;

- c. **parcialmente implementada** – quando o gestor considerou concluídas as providências referentes à implementação da deliberação, sem implementá-la totalmente;
- d. **em implementação** – se há evidências de que existem ações em curso no sentido de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria e que deram origem à deliberação proposta;
- e. **não mais aplicável** – em razão de mudanças de condição ou de superveniência de fatos que tornem inexecutável a implementação da deliberação.

Quando a deliberação for uma determinação, deve-se substituir os termos **implementada** e **em implementação** por **cumprida** e **em cumprimento**.

O Relatório de Monitoramento deve conter os seguintes itens:

- a. **sumário**;
- b. **introdução**;
- c. **análise da implementação das recomendações** – nesse item apresenta-se o grau de implementação de cada recomendação, com as respectivas evidências;
- d. **comentários dos gestores** – nesse item, os gestores podem agregar comentários e sugestões que julguem pertinentes sobre as constatações da equipe;
- e. **conclusão** – esse item deverá conter quadros indicando a situação de implementação das recomendações do Tribunal;
- f. **proposta de encaminhamento** – nesse item, o relatório poderá apresentar proposta de encerramento do processo ou de determinações/recomendações, se for o caso.

A estrutura dos relatórios de monitoramento e os elementos obrigatórios pré-textuais e apêndices devem obedecer às regras descritas nos Capítulos VI e VII deste manual.

Referências Bibliográficas

Brasil. **Manual de Redação Parlamentar e Legislativa**. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/70466>> Consulta em 10.6.16.

Tribunal de Contas da União. **Técnica de auditoria: Benchmarking**. Brasília: TCU, 2000.

_____. **Técnicas de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos**. Brasília: TCU – Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

_____. **Técnicas de apresentação de dados**. Brasília: TCU – Secretaria-Adjunta de Fiscalização, 2001.

_____. **Técnicas de Auditoria: Análise Stakeholder**. Brasília: TCU – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001.

_____. **Técnicas de Auditoria: Análise Reci**. Brasília: TCU – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001.

_____. **Roteiro de Auditoria: Monitoramento de Auditorias de Natureza Operacional**. Brasília: TCU – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2002.

_____. **Controle de qualidade de auditorias de natureza operacional**. Brasília: TCU – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de CAPÍTULO V – EXECUÇÃO Governo, 2002.

_____. **Técnicas de amostragem para auditorias**. Brasília: TCU – Secretaria-Adjunta de Fiscalização, 2002.

_____. **Mapa de Processos**. Brasília: TCU – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2003.

_____. **Padrões de Monitoramento**. Brasília: TCU – Secretaria Geral de Administração, 2009.

_____. **Manual de auditoria operacional**. Brasília: TCU – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010.

_____. **Técnica de entrevista para auditorias**. Brasília: TCU – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010.

_____. **Técnica de pesquisa para auditorias**. Brasília: TCU – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010.

_____. **Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria**. Brasília: TCU – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2010.

_____. **Técnica de Análise de Problemas para Auditorias**. Brasília: TCU – Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria, 2013.

_____. **Painel de referência em auditorias**. Brasília: TCU – Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria, 2013.

_____. **Técnica de grupo focal para auditorias**. Brasília: TCU – Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria, 2013.

_____. **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issai). Princípios Fundamentais de Auditoria (nível 3)**. Brasília: TCU – Secretaria de Relações Internacionais, 2015.

Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. **Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT**. TCE-MT, 2016.

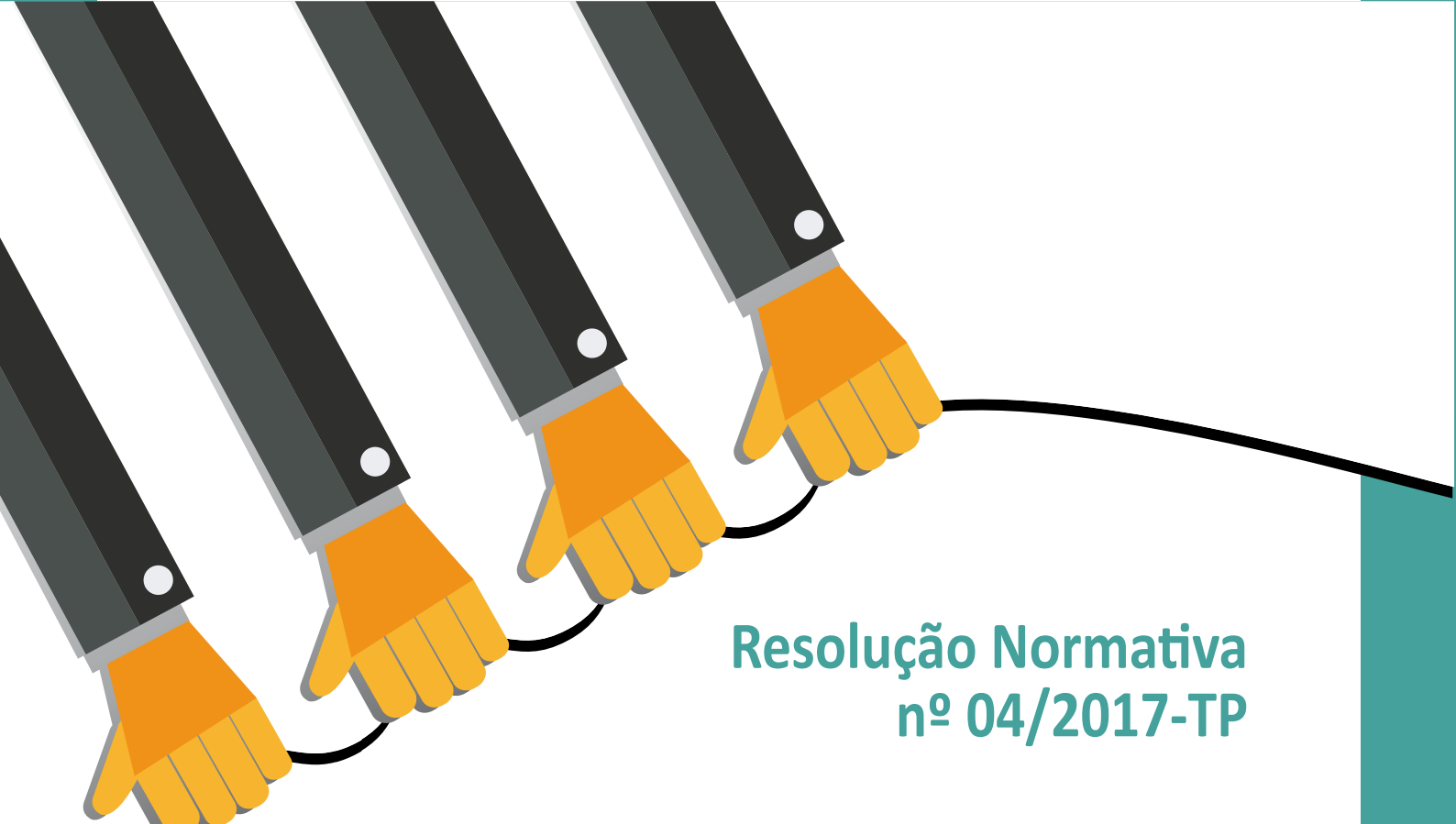
____. Resolução Normativa nº 12 de 13 de dezembro de 2011. **Recepção as Normas de Auditoria Governamental Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro.** TCE-MT, 2011.

____. Resolução Normativa nº 8 de 30 de setembro de 2010. **Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.** TCE-MT, 2010.

____. Orientação Normativa nº 3 de 30 de setembro de 2016. **Regulamenta o tratamento das informações pessoais constantes nos processos de fiscalização.** TCE-MT, 2016.

____. Orientação Normativa nº 7 de 30 de setembro de 2016. **Aprovação de critérios, pesos e itens de avaliação da qualidade para serem aplicados nas avaliações das Auditorias de Conformidade e Auditorias Operacionais.** TCE-MT, 2016.

ANEXO



Resolução Normativa nº 04/2017-TP

Aprova “Manual de Auditoria Operacional do TCE-MT”.

O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, no uso de suas atribuições legais e regimentais, tendo em vista o que dispõe o artigo 21, XXVIII, e artigo 30, VI, ambos da Resolução Normativa nº 14/2007 (Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso) e o artigo 3º da Lei Complementar nº 269/2007 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso), e

Considerando o Plano Estratégico do Tribunal de Contas de Mato Grosso aprovado para o período de 2016-2021, especialmente o objetivo estratégico nº 5 - garantir qualidade e celeridade ao controle externo;

Considerando o novo modelo de gestão que será implementado para tornar a fiscalização dos recursos públicos dos municípios e do Estado mais eficiente, centrada em critérios como relevância, materialidade e risco;

Considerando as alterações do Regimento Interno do Tribunal de Contas de Mato Grosso promovidas pela Resolução Normativa nº 5/2016;

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o “Manual de Auditoria Operacional do TCE-MT”, anexo a esta Resolução Normativa.

Art. 2º As disposições do manual aplicam-se de forma integral e obrigatória aos processos de auditoria de conformidade e de forma subsidiária aos demais processos de fiscalização.

§1º Os padrões estabelecidos no manual serão utilizados como critérios para avaliação da qualidade das atividades de auditoria do Tribunal.

Art. 3º A Secretaria Adjunta de Desenvolvimento do Controle Externo poderá promover ajustes e atualizações do Manual de Auditoria de Conformidade e submeter a aprovação do Comitê Técnico do Tribunal de Contas do Estado.

Art. 4º Esta Resolução Normativa entra em vigência na data da sua publicação.

Participaram da deliberação os Conselheiros José Carlos Novelli, Domingos Neto e Luiz Carlos Pereira, e os Conselheiros Substitutos Isaias Lopes da Cunha, que estava substituindo o Conselheiro Valter Albano, Jaqueline Jacobsen Marques, em substituição ao Conselheiro Waldir Júlio Teis, e João Batista Camargo, em substituição ao Conselheiro Sérgio Ricardo.

Presente, representando o Ministério Público de Contas, o Procurador-Geral de Contas Substituto Alisson Carvalho de Alencar.

Publique-se.

Sala das Sessões do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, em Cuiabá-MT, 28 de março de 2017.

Conselheiro Antonio Joaquim

Presidente

Alisson Carvalho de Alencar

Procurador-Geral de Contas Substituto



Tribunal de Contas
Mato Grosso
TRIBUNAL DO CIDADÃO



PubliContas
Editora do Tribunal de Contas
do Estado de Mato Grosso

ISBN 978-85-98587-70-7



9 788598 587707