

## RESOLUÇÃO ADMINISTRATIVA N.º 10/2015

Dispõe sobre a Auditoria Operacional realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

O **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO CEARÁ**, no uso de suas atribuições constitucionais e legais, especialmente quanto ao disposto no art. 1º, inciso II, da Lei 12.509/1995, de 06 de dezembro de 1995 (Lei Orgânica);

**CONSIDERANDO** o disposto nos artigos 70 e 71, inciso V, da Constituição Federal de 1988, combinados com o art. 75, que estabelecem as competências dos Tribunais de Contas, relativamente à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública;

**CONSIDERANDO** o disposto nos artigos 68 e 69, da Constituição do Estadual de 1989, que explicitam as competências do Tribunal de Contas do Estado do Ceará;

**CONSIDERANDO** que a presente resolução encontra-se aderente às Normas de Auditoria Governamental – NAGs, que estão em harmonia com as normas da *International Organisation of Supreme Audit Instructions* – INTOSAI;

**RESOLVE**, por unanimidade de votos:

### CAPÍTULO I DISPOSIÇÃO INICIAL

Art. 1º Esta Resolução institui os procedimentos relativos à Auditoria Operacional realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará, no âmbito de sua jurisdição.

### CAPÍTULO II DA AUDITORIA OPERACIONAL

#### Seção I

#### Da Definição e do Planejamento Anual da Auditoria Operacional

Art. 2º A Auditoria Operacional compreende a avaliação das políticas públicas e das atividades governamentais dos órgãos e entidades, pautada, além dos aspectos de legalidade, em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, sustentabilidade e transparência, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Art. 3º O planejamento das auditorias operacionais será anual, compatibilizado com as diretrizes gerais constantes do planejamento do Tribunal e orientado por critérios de seleção do objeto da auditoria.

Parágrafo único. A seleção do objeto de auditoria será pautada nos seguintes critérios:

- I – agregação de valor;
- II – materialidade;
- III – relevância;

IV – vulnerabilidade.

#### Seção II

##### Das etapas da Auditoria Operacional

Art. 4º A Auditoria Operacional compreende as seguintes etapas:

I – seleção do objeto da auditoria;

II – planejamento da auditoria;

III – autuação do processo e distribuição ao relator;

IV – execução da auditoria;

V – elaboração de relatório preliminar;

VI – encaminhamento do relatório preliminar para manifestação do gestor;

VII – emissão de relatório final;

VIII – apreciação e deliberação do relatório final;

IX – elaboração e aprovação do Plano de Ação;

X – monitoramento;

#### Subseção I

##### Da Seleção do Objeto da Auditoria

Art. 5º O processo de seleção do objeto de auditoria consiste na definição de um tema que ofereça oportunidade para a realização de auditoria, que contribua para o aperfeiçoamento da administração pública e forneça à sociedade opinião independente sobre o desempenho da atividade pública.

Parágrafo único. O processo de seleção deve estar integrado ao planejamento anual do Tribunal.

Art. 6º O objeto de auditoria selecionado será submetido a Estudo de Viabilidade, para verificar sua exequibilidade pela equipe técnica competente.

#### Subseção II

##### Do Planejamento da Auditoria

Art. 7º O planejamento da auditoria visa delimitar seu objetivo e escopo, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos e o prazo necessário a sua realização.

Parágrafo único. As auditorias operacionais devem ser precedidas de planejamento detalhado que ofereça claro senso de direção ao trabalho e proporcione estrutura lógica consistente.

Art. 8º O planejamento consiste nas seguintes atividades:

I – análise preliminar do objeto de auditoria, mediante auxílio da aplicação de técnicas de diagnóstico;

II – definição do objetivo e escopo da auditoria;

III – elaboração e validação de Matriz de Planejamento;

IV – elaboração de instrumentos de coleta de dados e teste piloto;

V – elaboração do Projeto de Auditoria.

#### Subseção III

##### Da Autuação do Processo e Distribuição ao Relator

Art. 9º Concluído o Planejamento da Auditoria, este deverá ser constituído sob a forma de processo, o qual será devidamente autuado e distribuído.

#### Subseção IV

### Da Execução da Auditoria

Art. 10 A etapa de execução consiste no desenvolvimento dos trabalhos de campo, baseados na Matriz de Planejamento, com vistas à obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria.

Art. 11 As principais atividades realizadas durante a execução são:

- I – desenvolvimento dos trabalhos de coleta de dados e informações;
- II – análise dos dados coletados;
- III – elaboração e validação da matriz de achados.

### Subseção V Da Elaboração do Relatório Preliminar

Art. 12 Ao final da etapa de execução da auditoria, será produzido o Relatório Preliminar, no qual a comissão de auditoria operacional apresentará o objetivo, as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento.

### Subseção VI Do Encaminhamento do Relatório Preliminar para Comentários do Gestor

Art. 13 O Relator encaminhará o Relatório Preliminar ao gestor responsável pelo órgão/entidade auditada, para que esse possa se manifestar e tecer seus comentários acerca dos achados da auditoria e das propostas de encaminhamento.

### Subseção VII Da Emissão de Relatório Final

Art. 14 Quando da apresentação dos comentários do gestor, estes serão analisados, registrados e, ainda, incorporados ao Relatório Preliminar, complementando-o, ou até mesmo corrigindo-o, se assim decidir a Comissão, a partir do qual será denominado Relatório Final da Auditoria.

Art. 15 Decorrido o prazo para manifestação do gestor, a Comissão de Auditoria Operacional emitirá o Relatório Final da Auditoria.

### Subseção VIII Da apreciação e Deliberação do Relatório Final

Art. 16 O Relatório Final da auditoria será encaminhado ao Relator para as providências cabíveis e posterior encaminhamento ao Plenário do Tribunal para apreciação e deliberação.

§ 1º Nas deliberações em processos referentes à auditoria operacional caberão recomendações e/ou determinações.

§ 2º A decisão do Tribunal em processo de auditoria operacional conterà determinação para que o responsável pelo órgão ou entidade auditada apresente plano de ação e fixará prazo para seu encaminhamento.

§ 3º O Plenário do Tribunal deliberará pela homologação ou não do Relatório Final da auditoria.

§ 4º A homologação do Relatório Final da auditoria, não comprometerá os procedimentos para o cumprimento das determinações apresentadas no relatório.

Subseção IX  
Da Elaboração e Aprovação do Plano de Ação

Art. 17 O Plano de Ação é o documento elaborado pelo órgão ou entidade auditada que contempla as medidas necessárias a serem adotadas para o cumprimento das determinações e/ou recomendações, os responsáveis por sua consecução e os prazos para sua implementação.

Art. 18 Apresentado o Plano de Ação pelo gestor, este será analisado pela Comissão de Auditoria Operacional e encaminhado ao Relator, o qual tomará as medidas necessárias e submeterá ao Plenário do Tribunal para aprovação.

Art. 19 Aprovado pelo Plenário, o Plano de Ação terá a natureza de compromisso do órgão ou entidade auditada com o Tribunal.

Art. 20 Na decisão que acolher o Plano de Ação o Tribunal:

I – fixará prazo para que o gestor do órgão ou entidade auditada apresente relatórios periódicos de acompanhamento da sua execução;

II – autorizará o monitoramento em procedimento específico, prevendo prazo para seu início.

III – determinará o arquivamento, do processo relativo ao relatório final da respectiva auditoria operacional, neste Tribunal.

Subseção X  
Do Monitoramento

Art. 21 O monitoramento constitui uma das etapas da auditoria operacional e objetiva acompanhar as providências consignadas no Plano de Ação, em resposta às recomendações e/ou determinações exaradas pelo Tribunal, assim como aferir o benefício decorrente de sua implementação.

Art. 22 Caberá à Comissão de Auditoria Operacional monitorar, por meio de Relatórios Parciais e Final de Monitoramento, o cumprimento das determinações e/ou recomendações ou das medidas estabelecidas no plano de ação, apresentando em cada fase sua respectiva análise.

Art. 23 O Processo de Monitoramento será deflagrado por iniciativa da Comissão de Auditoria Operacional, no prazo estabelecido nos termos do art. 20, inciso II, desta Resolução, mediante apresentação do Plano de Ação aprovado pelo Tribunal à Secretaria Geral, a qual providenciará a autuação em processo autônomo.

Art. 24 O Relatório Parcial de Monitoramento terá por objetivo verificar se as determinações e/ou recomendações previstas no Plano de Ação aprovado pelo Tribunal estão sendo implementadas, sendo recomendável que, durante o monitoramento, a Comissão de Auditoria também verifique se estão sendo corrigidos os pontos fracos identificados na auditoria e/ou nos monitoramentos.

Art. 25 O Relatório Final de Monitoramento deverá conter a síntese de todas as medidas adotadas, com a indicação do grau de implementação das recomendações e/ou determinações aprovadas pelo Tribunal, e demonstrar, analiticamente, o benefício efetivo decorrente dessa implementação.

Art. 26 Os Relatórios de Monitoramento serão encaminhados ao Relator para providências cabíveis e posterior encaminhamento ao Plenário do Tribunal para apreciação e deliberação.

§ 1º Nas deliberações do Tribunal nos Relatórios Parciais de Monitoramento, diante de circunstâncias supervenientes, as recomendações e/ou determinações contidas no Plano de Ação original, poderão ser ajustadas de modo a adequá-las à essa nova realidade.

§ 2º Os ajustes de que tratam o parágrafo anterior sujeitam-se aos procedimentos de elaboração e aprovação do Plano de previstos na Subseção IX, da Seção II, do Capítulo II desta Resolução.

Art. 27 A deliberação do Tribunal acerca do Relatório Final de Monitoramento encerrará o ciclo da respectiva Auditoria Operacional.

Art. 28 Após aprovação pelo Plenário, os processos de monitoramento serão apensados ao processo inicial da auditoria operacional.

### Seção III Da Divulgação da Auditoria Operacional

Art. 29 Após a apreciação pelo Plenário do Tribunal, será dada publicidade dos resultados da Auditoria Operacional (Relatório Final de Auditoria e Relatórios de Monitoramento), mediante a disponibilidade dos relatórios no sítio do Tribunal e apresentação de informações resumidas dos trabalhos realizados, para fins de sua divulgação, bem como para a distribuição para órgãos públicos, parlamentares, mídia e outras entidades relacionadas com os programas/ações auditados.

### CAPÍTULO III DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 30 A tramitação dos processos de auditoria operacional deverá ocorrer com a celeridade necessária, de forma a garantir a adoção tempestiva das medidas recomendadas e/ou determinadas.

Art. 31 As recomendações e/ou determinações resultantes da auditoria operacional vinculam o gestor e seus sucessores, devendo ser cumpridas ou implementadas.

Art. 32 Se no decorrer da auditoria operacional forem verificados indícios de irregularidades, a Secretaria de Controle Externo será comunicada para a adoção das providências cabíveis, em processo específico.

Art. 33 Sempre que necessário, caso não disponha em seus quadros profissionais, e, observados os limites da objetividade, neutralidade e independência, o Tribunal poderá utilizar-se nos seus trabalhos de auditoria operacional dos serviços de especialistas externos pertencentes a organizações públicas/privadas, profissionais ou acadêmicas.

Parágrafo único. O especialista ficará sujeito aos mesmos deveres de responsabilidade e sigilo impostos aos servidores do Tribunal quando da realização de trabalhos de auditoria.

Art. 34 O Relator poderá organizar audiências públicas para discutir aspectos relevantes da auditoria operacional.

Art. 35 As auditorias operacionais realizadas por este Tribunal deverão, naquilo que for compatível, utilizar o sistema de auditoria – AUDIT.

Art. 36 As auditorias operacionais realizadas por este Tribunal deverão observar o disposto no Manual de Auditoria Operacional do TCE-CE, anexo único desta resolução.

Art. 37 Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Votaram os Conselheiros Valdomiro Távora (Presidente), Alexandre Figueiredo, Soraia Victor, Edilberto Pontes, Patrícia Saboya, e os Conselheiros-Substitutos Itacir Todero e Paulo César de Souza.

**SALA DAS SESSÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO CEARÁ**, aos 08 de dezembro de 2015.

Conselheiro José Valdomiro Távora de Castro Júnior  
**PRESIDENTE**

Esta Resolução Administrativa foi publicada do DOE-TCE/CE de 16.12.2015

# **TRIBUNAL DE CONTAS DO CEARÁ**

**RESOLUÇÃO ADMINISTRATIVA Nº 10/2015**

**ANEXO ÚNICO**

# MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL

## Lista dos Quadros

<b>Quadro 1</b> – Aspectos que Agregam Valor à Auditoria de Operacional _____	4
<b>Quadro 2</b> – Pontuação por Classe – Recursos Orçamentários _____	5
<b>Quadro 3</b> – Pontuação por Classe – Execução Orçamentária _____	6
<b>Quadro 4</b> – Perfil do Gasto – Execução Financeira _____	6
<b>Quadro 5</b> – Atributos Quantitativos de Relevância _____	6
<b>Quadro 6</b> – Atributos Qualitativos de Relevância _____	7
<b>Quadro 7</b> – Forma de Organização do Objeto de Estudo _____	7
<b>Quadro 8</b> – Fraquezas e Ameaças _____	8
<b>Quadro 9</b> – Modelo de Matriz de Planejamento _____	21
<b>Quadro 10</b> – Métodos de Coleta de Dados mais Usados _____	24
<b>Quadro 11</b> – Modelo de Matriz de Achados _____	26
<b>Quadro 12</b> – Modelo de Plano de Ação _____	35
<b>Quadro 13</b> – Resumo da Situação de Implementação das Deliberações _____	37

## Lista de Figuras

<b>Figura 1</b> – Ciclo da Auditoria Operacional _____	3
<b>Figura 2</b> – Fluxo das Atividades de Planejamento _____	9
<b>Figura 3</b> – Análise SWOT _____	12
<b>Figura 4</b> – Estrutura Básica de um Mapa de Produtos _____	16
<b>Figura 5</b> – Hierarquia de Questões e Subquestões _____	20

## Sumário

<b>Introdução</b> _____	1
<b>Auditoria Operacional</b> _____	1
Definição _____	1
Dimensões de Desempenho _____	1
Economicidade _____	1
Eficiência _____	2
Eficácia _____	2
Efetividade _____	2
Equidade _____	2
Sustentabilidade _____	2
Transparência _____	2
Planejamento Anual _____	2
<b>Etapas da Auditoria</b> _____	2
Seleção do Objeto de Auditoria _____	3
Critérios de seleção _____	4
Agregação de valor _____	4
Materialidade _____	4
Relevância _____	6
Vulnerabilidade _____	7

Estudo de Viabilidade _____	8
Planejamento da Auditoria _____	8
Análise preliminar do objeto de auditoria _____	10
Análise SWOT _____	11
Verificação de Risco _____	13
Análise Stakeholder _____	14
Mapa de Produtos _____	16
Mapa de processos _____	17
Definição do objetivo e escopo da auditoria _____	18
Elaboração e validação da matriz de planejamento _____	21
Elaboração de instrumentos de coleta de dados e teste-piloto _____	22
Elaboração do projeto de auditoria _____	23
Autuação do Processo e Distribuição ao Relator _____	23
Execução da Auditoria _____	23
Desenvolvimento dos trabalhos de coleta de dados e informações _____	24
Análise dos dados coletados _____	25
Elaboração e validação da matriz de achados _____	25
Elaboração de Relatório Preliminar _____	27
Padrões para Elaboração do Relatório _____	28
Clareza _____	28
Convicção _____	29
Concisão _____	29
Exatidão _____	29
Relevância _____	29
Tempestividade _____	29
Objetividade _____	29
Compleitude _____	30
Componentes do Relatório Preliminar de Auditoria _____	30
Introdução _____	31
Visão geral _____	32
Achados de Auditoria _____	32
Conclusão _____	33
Proposta de encaminhamento _____	33
Encaminhamento do Relatório Preliminar para Comentários do Gestor _____	33
Emissão de Relatório Final _____	34
Apreciação e Deliberação do Relatório Final _____	34
Elaboração e Aprovação do Plano de Ação _____	34
Monitoramento _____	35
Relatórios Parciais de Monitoramento _____	37
Relatório Final de Monitoramento _____	37
Divulgação da Auditoria Operacional _____	38
<b>Controle de Qualidade</b> _____	39
<b>Referências</b> _____	40

## **Introdução**

O Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado do Ceará – TCE/CE apresenta uma compilação dos procedimentos, métodos e técnicas utilizados por essa modalidade de auditoria, levando em consideração a expertise do Tribunal de Contas da União – TCU materializada por meio de seu manual, as diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional da INTOSAI e as experiências da equipe técnica da comissão especial de auditoria operacional do TCE/CE.

O principal objetivo desse manual é servir de orientação quando da realização das Auditorias Operacionais – AOPs, bem como padronizar as rotinas e procedimentos adotados pelo TCE, na forma da Resolução Administrativa nº 10/2015, quando da realização dessa modalidade de auditoria.

## **Auditoria Operacional**

### **Definição**

Auditoria Operacional compreende a análise e avaliação das políticas públicas e das atividades governamentais dos órgãos e entidades, objetivando formular recomendações e/ou determinações que contribuirão para melhorar os aspectos de economia, eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública.

Desta forma, podemos traduzir auditoria operacional como sendo a auditoria que objetiva verificar se foi feita a coisa certa, na forma melhor e mais econômica.

Além dessas quatro dimensões de desempenho que normalmente são examinadas, outras poderão ser explicitadas em razão de sua relevância para a delimitação do escopo das auditorias operacionais. Aspectos como a qualidade dos serviços, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades das clientelas (geração de valor público), equidade na distribuição de bens e serviços, sua sustentabilidade, transparência, entre outras, podem ser tratados em auditorias operacionais com o objetivo de subsidiar a *accountability* de desempenho da ação governamental.

### **Dimensões de Desempenho**

As dimensões de desempenho avaliadas em cada auditoria possuem características e níveis de dificuldade de execução bem diferentes. O escopo a ser definido e a amplitude que se queira dar as auditorias nortearão suas escolhas.

Essas dimensões possuem conceitos e características que se distinguem umas das outras. As principais são: Economicidade, Eficiência, Eficácia, Efetividade, Equidade, Sustentabilidade e Transparência.

#### **Economicidade**

Capacidade de minimizar custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem que se comprometa a qualidade do produto obtido.

#### **Eficiência**

Capacidade de alcançar os objetivos e as metas programadas com o mínimo de recursos disponíveis e tempo.

#### **Eficácia**

Capacidade de alcançar os objetivos e as metas programadas, num determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.

#### **Efetividade**

Relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade.

#### **Equidade**

Princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado, segundo suas necessidades, de modo que se eliminem as desigualdades existentes. Trata-se de garantir “mais” direitos a quem tiver “mais” necessidades (justiça distributiva). É tratar desigualmente os desiguais.

#### **Sustentabilidade**

Diz respeito à permanência dos resultados alcançados por uma intervenção governamental. "Um sistema sustentável é aquele que sobrevive ou persiste" (CONSTANZA; PATTEN, 1995). Refere-se, portanto, às características do desenho da intervenção governamental que favorecem o alcance de resultados definitivos, os quais permanecerão mesmo após o encerramento das atividades do programa ou projeto. A sustentabilidade de um projeto ou programa governamental é fortemente afetada por variáveis políticas, culturais e econômicas (MOLUND; SCHILL, 2004)

#### **Transparência**

Princípio democrático que preconiza o livre fluxo de informações suficientes e claras para que grupos interessados possam compreender e monitorar, de forma direta, a atuação governamental. A transparência associada à garantia de participação social, é essencial ao exercício da cidadania.

#### **Planejamento Anual**

O planejamento das auditorias operacionais será anual, compatibilizado com as diretrizes gerais constantes do planejamento do Tribunal e orientado por critérios de seleção do objeto da auditoria, pautado nos seguintes critérios: agregação de valor, materialidade, relevância e vulnerabilidade.

#### **Etapas da Auditoria**

Visando alcançar seus objetivos, a auditoria operacional compreende uma série de procedimentos, desenvolvidos em etapas, que, resumidamente, se expressam no Ciclo de Auditoria Operacional apresentado na Figura 1 a seguir.



Fonte: Manual da ANOP do TCU, 2010

**Figura 1**

### **Ciclo da Auditoria Operacional**

Na forma da Resolução Administrativa nº 10/2015, a auditoria operacional compreende as seguintes etapas:

- I. Seleção do Objeto de Auditoria;
- II. Planejamento da Auditoria;
- III. Autuação do Processo e Distribuição ao Relator;
- IV. Execução da Auditoria;
- V. Elaboração de Relatório Preliminar;
- VI. Encaminhamento do Relatório Preliminar para Manifestação do Gestor;
- VII. Emissão de Relatório Final;
- VIII. Apreciação e Deliberação do Relatório Final;
- IX. Elaboração e Aprovação do Plano de Ação;
- X. Monitoramento

### **Seleção do Objeto de Auditoria**

Para decidir o que auditar, é necessário estabelecer critérios, visando orientar a aplicação de recursos e aumentar a probabilidade de selecionar objetos de auditoria que tragam oportunidade de realizar trabalhos significativos (ISSAI 200/1.21, 2001). Este item visa estabelecer uma metodologia de seleção de objeto de auditoria, no âmbito do TCE/CE, baseada em ponderações sobre agregação de valor e em outros critérios adotados pela INTOSAI: materialidade, relevância e vulnerabilidade.

O processo de seleção é orientado por escolhas fundamentais, que definem temas de atuação. A definição de prioridades, compatíveis com a manutenção da qualidade das atividades de controle, possibilita a realização de auditorias num eixo de atuação do governo; numa função; num programa; numa ação; bem como nos órgãos que integram a Administração Pública Estadual.

Uma vez definidos os temas de atuação, levando em consideração as diretrizes do TCE, o processo de seleção de objetos de auditoria pode ser mais bem focado, passando-se ao exame das informações setoriais dos programas/ações de governo em confronto com critérios de seleção. O próximo passo é descartar àqueles programas/ações que não se identificam com a área finalística.

### **Critérios de seleção**

O principal critério de seleção é a capacidade de a auditoria agregar valor, por meio de sua contribuição para a avaliação e a melhoria da gestão pública, mas também são utilizados outros critérios: materialidade, relevância e vulnerabilidade.

Esses critérios estão relacionados, mas serão apresentados separadamente de maneira a facilitar a compreensão de como operacionalizar o processo de seleção. Será atribuído peso máximo de 100 pontos por critério.

#### **Agregação de valor**

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

O Quadro 1 a seguir demonstra as situações que podem indicar a possibilidade de a auditoria agregar valor significativo.

**Quadro 1**  
**Aspectos que Agregam Valor à Auditoria de Operacional**

<b>Agregação de valor</b>	<b>Avaliação</b>	<b>Pontos</b>
Discussão sobre nova política pública	Sim	25
	Não	0
Mudança significativa na implementação de programa	Sim	25
	Não	0
Escassez de auditorias anteriores ou trabalhos de outros órgãos de pesquisa ou de controle sobre o objeto de auditoria	Sim	25
	Não	0
Pouco conhecimento sobre a relação causa e efeito entre a ação de governo e a solução de problemas	Sim	25
	Não	0

#### **Materialidade**

O critério de materialidade indica que o processo de seleção deve levar em consideração os valores envolvidos no objeto de auditoria, pois a auditoria deve produzir benefícios significativos, visto que o aperfeiçoamento de processos em objetos de auditoria com alta materialidade tem grande possibilidade de gerar economia ou eliminar desperdícios.

São considerados indicadores de materialidade: recursos aprovados no orçamento, sua execução orçamentária e o perfil do gasto.

**a. Recursos Aprovados no Orçamento**

Para esse critério será utilizada a seguinte metodologia:

I) utilizar fórmula abaixo nos valores originais:

$$\text{Intervalo} = \frac{\text{Valor Máximo} - \text{Valor Mínimo}}{5}$$

Onde: **valor máximo** = maior valor do orçamento corrente aprovado

**valor mínimo** = menor valor do orçamento corrente aprovado

**5** = número de classes

II) Pontuar os objetos, conforme as classes nas quais se enquadram, Quadro 2.

**Quadro 2**

**Pontuação por Classe – Recursos Orçamentários**

Classe	Intervalo	Pontos
1	Até (Valor Mínimo + Intervalo)	8
2	Da Classe 1 até (Classe 1 + Intervalo)	16
3	Da Classe 2 até (Classe 2 + Intervalo)	24
4	Da Classe 3 até (Classe 3 + Intervalo)	32
5	Acima da Classe 4	40

Nos casos em que se queira avaliar a materialidade para mais de um exercício, acumulam-se os valores dos recursos aprovados no orçamento nos exercícios objetos da análise e procede-se adotando essa metodologia para o resultado encontrado.

**b. Execução orçamentária**

Para esse critério será utilizada a seguinte metodologia:

I) utilizar fórmula abaixo nos valores originais:

$$\text{Intervalo} = \frac{\text{Valor Máximo} - \text{Valor Mínimo}}{5}$$

Onde: **valor máximo** = maior valor da execução orçamentária do orçamento corrente

**valor mínimo** = menor valor da execução orçamentária maior que R\$ 0,00

(zero reais) do orçamento corrente

**5** = número de classes

II) Pontuar os objetos, conforme as classes nas quais se enquadram, Quadro 3.

**Quadro 3**

**Pontuação por Classe – Execução Orçamentária**

Classe	Intervalo	Pontos
1	Não houve execução orçamentária	0
2	Até (Valor Mínimo + Intervalo)	8
3	Da Classe 2 até (Classe 2 + Intervalo)	16
4	Da Classe 3 até (Classe 3 + Intervalo)	24
5	Da Classe 4 até (Classe 4 + Intervalo)	32
6	Acima da Classe 5	40

Nos casos em que se queira avaliar a materialidade para mais de um exercício, acumulam-se os valores da execução orçamentária nos exercícios objetos da análise e procede-se adotando-se essa metodologia para o resultado encontrado.

### c. Perfil do Gasto

Para a caracterização do perfil do gasto público serão levantadas informações sobre os itens a seguir descritos, os quais objetivam conhecer como, quanto e de que forma os recursos são alocados, controlados e gastos, Quadro 4.

**Quadro 4**

#### **Perfil do Gasto – Execução Financeira**

<b>Perfil do gasto (do objeto de estudo)</b>	<b>PONTOS</b>
Percentual de execução financeira (valores pagos)	
> 80%	20
61% a 80%	16
41% a 60%	12
21% a 40%	8
até 20%	4
0%	0

Nos casos em que se queira avaliar o perfil do gasto para mais de um exercício, acumulam-se os valores da execução orçamentária nos exercícios objetos da análise e procede-se adotando essa metodologia para o resultado encontrado.

### **Relevância**

Relevância é o critério de avaliação que busca levantar a importância relativa das ações em estudo, independentemente de sua materialidade. Para os objetos de estudo definidos como prioritários, entende-se que devam ser aplicados atributos quantitativos e qualitativos de relevância, com vistas a classificá-los em ordem de importância, considerando os diversos segmentos envolvidos no processo de avaliação. Desta forma, aplicar-se-á a seguinte pontuação para os objetos de estudo pré-selecionados, Quadros 5 e 6.

**Quadro 5**

#### **Atributos Quantitativos de Relevância**

<b>% da população beneficiária do programa</b>	<b>Pontos</b>
Se o programa é universal (destinado a toda a população)	40
Se o programa é focalizado (destinado a grupo populacional)	
+ 50% da população total	30
de 20% a 50% da população total	20

se até 20% da população total	10
Se não se destina a nenhum grupo populacional	0

**Quadro 6**  
**Atributos Qualitativos de Relevância**

Avaliação	Pontos
Se é Prioritário	
LDO (exercício do ano do estudo)	10
PPA (Constante do PPA original e o revisado do ano do estudo)	10
Mensagem do Executivo no PPA (acompanha PPA original)	10
Tema de discussão nas comissões temáticas da Assembléia Legislativa	15
Presença recorrente na mídia nos últimos 12 meses	15

### Vulnerabilidade

No contexto do processo de seleção, as vulnerabilidades são situações ou propriedades intrínsecas do objeto de auditoria que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos (ABNT, 2009). Em termos simples, é todo evento que pode comprometer ou impedir o alcance do objeto pretendido.

Será analisado com vistas a identificar os objetos de estudo que apresentem dificuldades para alcançar os resultados pretendidos, considerando o seu desenho e concepção, as deficiências administrativas (gerenciais e operacionais) e deficiências de ordem política e econômica.

Essa avaliação será realizada mediante a caracterização dos seguintes atributos:

#### a. Forma de Organização do Objeto de Estudo

Objetiva-se identificar a existência de meios necessários a consecução das ações, a partir do levantamento de informações junto aos responsáveis por sua implementação, sobre a forma de organização e execução dessas ações, Quadro 7.

**Quadro 7**  
**Forma de organização do objeto de estudo**

	Avaliação	Pontos
Verificar a forma de implementação	Centralizado	0
	Descentralizado	5
	Transferência	10
Verificar se existe na estrutura organizacional unidade responsável pela execução do objeto.	Sim	0
	Não	10
Verificar se existe controle social (federal, estadual e municipal).	Sim	0
	Não	10

#### b. Fraquezas e Ameaças

Objetiva-se identificar possíveis fraquezas, ameaças e desvios que poderão indicar a necessidade de realização de outra modalidade e de fiscalização, ou, até mesmo, apontar a pouca viabilidade de se realizar auditoria no momento indicado, Quadro 8.

Nesta fase poderá haver a participação das Inspetorias do Tribunal, com vistas a melhor caracterizar as fraquezas e ameaças na implementação das ações governamentais.

**Quadro 8**  
**Fraquezas e Ameaças**

	<b>Avaliação</b>	<b>Pontos</b>
Se há possibilidade de descontinuidade do programa/ação	Sim	20
	Não	0
Verificar a ocorrência de erros & fraudes na execução do objeto de estudo nos últimos 3 exercícios		
Trabalhos do Tribunal (Contas, auditoria, TCE)	Sim	15
	Não	0
Trabalhos do Controle Interno	Sim	15
	Não	0
Proposição de CPI na Assembleia Legislativa nos últimos 3 exercícios	Sim	15
	Não	0
Notícias de irregularidades veiculadas pela Mídia nos últimos 12 meses	Sim	5
	Não	0

Após a pontuação dos objetos passíveis de serem auditados, será criado um Ranking com o objetivo de subsidiar a seleção, por parte do TCE, do(s) objeto(s) a ser(em) auditados após o estudo de viabilidade.

### **Estudo de Viabilidade**

O Estudo de Viabilidade é a última etapa da fase de seleção dos possíveis objetos de auditoria. É realizado naqueles objetos de estudos mais pontuados e seu objetivo é determinar se existem condições prévias necessárias para a realização da auditoria, indicando os potenciais problemas que poderiam vir a ser objeto da auditoria.

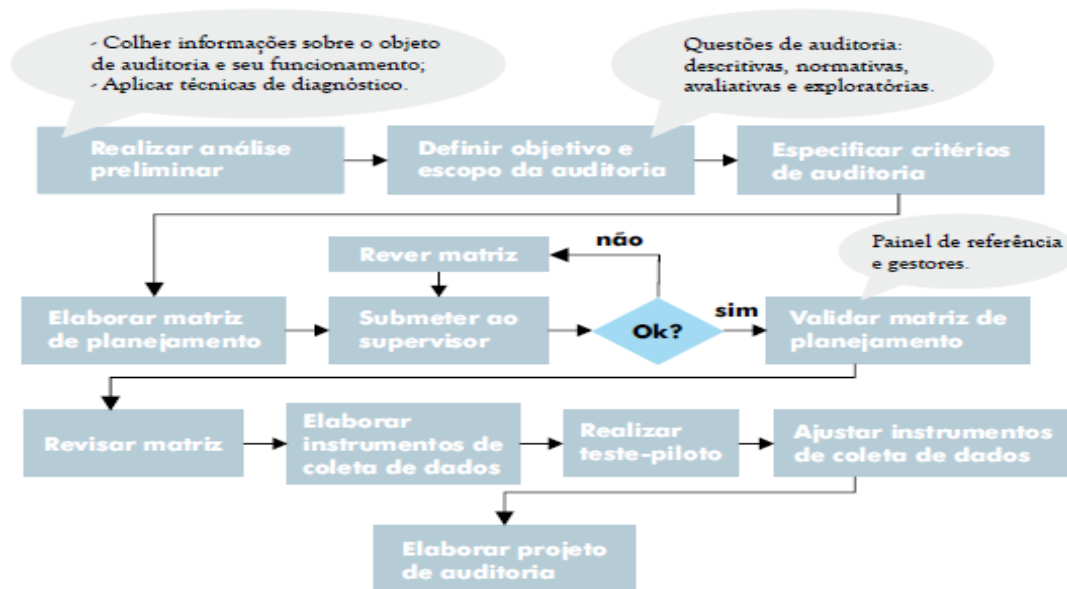
Sua conclusão deve ser manifestação valorativa, substantiva e convincente sobre a conveniência e a oportunidade de se realizar a auditoria, sendo a base para decidir se a auditoria deve ou não ser realizada e sua modalidade, indicando as razões que recomendam ou não a realização dos trabalhos. É importante deixar claro que, mesmo utilizando a metodologia proposta neste manual, a seleção dos objetos pode ainda refletir preferências dos técnicos responsáveis pelo processo de seleção. Nesse caso, as escolhas realizadas devem ser justificadas.

## Planejamento da Auditoria

As auditorias operacionais devem ser precedidas de planejamento detalhado que ofereça claro senso de direção ao trabalho, proporcione estrutura lógica consistente e auxilie a controlar custos e cumprimento de prazos (NAO, 1997).

O planejamento consiste das seguintes atividades:

- Análise preliminar do objeto de auditoria;
- Definição do objetivo e escopo da auditoria;
- Elaboração e validação da matriz de planejamento;
- Elaboração de instrumentos de coleta de dados e teste-piloto;
- Elaboração do projeto de auditoria.



Fonte: Manual da ANOP do TCU, 2010

Figura 2

### Fluxo das Atividades de Planejamento

Considerando que as auditorias operacionais devem ser gerenciadas como projetos, na fase inicial do planejamento, a equipe deve elaborar cronograma contendo as tarefas a executar, os responsáveis e o prazo final para execução. Esse instrumento permite que a equipe organize suas atividades, facilitando a alocação de seus membros de acordo com as tarefas necessárias e o tempo disponível.

Nessa fase de planejamento, torna-se necessário a promoção de uma reunião da equipe de auditoria com o gestor do órgão/entidade a ser auditada e sua equipe.

O objetivo desta reunião inicial, além das apresentações das equipes de auditoria e da instituição e do programa a ser auditado, é esclarecer sobre a modalidade de auditoria que será realizada e sua finalidade, as principais dimensões de análise (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade), as etapas e os prazos previstos para a realização do trabalho. É fundamental destacar 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 comentários.

A atitude da equipe de auditoria deve favorecer a confiança mútua e a interação produtiva ao longo de todo o trabalho, sem, entretanto, descuidar da observância de limites necessários à salvaguarda de sua independência na condução da auditoria (ISSAI 3000/4.4, 2004; ISSAI 200/2.25/2.29, 2001). A quantidade, tipo e conteúdo da documentação serão definidos pelo auditor. Entretanto, recomenda-se documentar:

- a) objetivo, escopo, cronograma e metodologia do trabalho;
- b) matrizes de planejamento e achados;
- c) instrumentos de coleta de dados;
- d) resultados das técnicas de diagnóstico aplicadas;
- e) resultados de questionários, entrevistas e grupos focais realizados;
- f) resultados de análises estatísticas e de banco de dados;
- g) sugestões obtidas nos painéis de referência.

A documentação de auditoria deve ser armazenada durante o tempo necessário para satisfazer as exigências legais e administrativas. Deve-se garantir a segurança, integridade, acessibilidade e recuperabilidade das informações, seja em papel, meio eletrônico ou outras mídias.

### **Análise preliminar do objeto de auditoria**

A análise preliminar consiste no levantamento de informações relevantes sobre o objeto auditado para adquirir-se o conhecimento necessário à formulação das questões que serão examinadas pela auditoria.

A compreensão do objeto da auditoria permite identificar riscos e pontos críticos existentes e é indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria. É importante assegurar que os aspectos centrais do objeto auditado tenham sido investigados, documentados e compreendidos. A extensão e o nível de detalhamento dos dados que serão coletados devem levar em consideração a natureza do objeto investigado, o tempo e os recursos disponíveis pela equipe.

A equipe deve realizar investigação preliminar dos controles internos e dos sistemas de informação, assim como dos aspectos legais considerados significativos no contexto da auditoria. Nas auditorias operacionais.

O levantamento de informações pode ser estruturado da seguinte forma (ISSAI 3000/3.3, 2004):

- O objeto e seu contexto:
  - ✓ Objetivos (gerais ou parciais, dependendo da extensão do trabalho);
  - ✓ Estratégia de atuação (ações desenvolvidas, metas fixadas, clientes atendidos, procedimentos e recursos empregados, bens e serviços ofertados e benefícios proporcionados);
  - ✓ Estrutura organizacional (linhas de subordinação e de assessoramento e relação com as atividades desenvolvidas);
  - ✓ fontes de financiamento e principais itens de custo e despesa (histórico da execução orçamentária);
  - ✓ situação no contexto das prioridades governamentais;
  - ✓ histórico (a partir da data de criação, as denominações anteriores e mudanças na sua concepção lógica em relação a objetivos, público-alvo e formas de implementação);
  - ✓ grupos de interesse e características do ambiente externo e interno;
  - ✓ natureza da atuação de outros órgãos ou programas governamentais que atuam na mesma área (linhas de coordenação).
- Funcionamento do objeto auditado:

- ✓ Processos gerenciais;
- ✓ Bases de dados existentes;
- ✓ Ambiente de controle;
- ✓ Restrições enfrentadas (imposições legais e limitações impostas pela concorrência, pela tecnologia, pela escassez de recursos ou pela necessidade de cooperar com outras entidades).

Ainda na fase de análise preliminar, podem ser utilizadas técnicas com a finalidade de traçar diagnóstico a partir da interpretação sistemática das informações coletadas e da identificação dos principais problemas relativos ao desempenho do objeto selecionado. As técnicas de diagnóstico mais empregadas são:

- a) Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco;
- b) Análise *Stakeholder*;
- c) Mapa de Produtos;
- d) Mapa de processos.

### **Análise SWOT**

Conceitualmente, Análise SWOT consiste numa técnica, que possui como principal finalidade, avaliar as questões, intra e extra ação/organização, que influenciam, positiva ou negativamente, no seu desempenho.

Nos trabalhos de auditoria de natureza operacional, esta técnica permite identificar os problemas e as respectivas ações a serem implementadas para corrigi-los.

A Análise SWOT avalia dois ambientes, o interno e o externo. O ambiente interno se refere basicamente a própria ação/organização e busca avaliar as forças e fraquezas que a mesma possui. Já o segundo ambiente (externo) refere-se às questões de força maior, que estão fora do controle da ação/organização e são vistas como oportunidades e ameaças.

As FORÇAS são as aptidões que de algum modo aperfeiçoam a ação/organização, enquanto que as FRAQUEZAS, de algum modo prejudicam.

As OPORTUNIDADES são as forças externas que de algum modo influenciam positivamente na ação/organização, enquanto que as AMEAÇAS, de algum modo influenciam negativamente.

Após a identificação desses elementos, essas informações serão dispostas numa tabela conforme disposto na Figura 3, a seguir.

SWOT	Positivos	Negativos
<b>Internos (Organização)</b>	<b>PONTOS FORTES:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ponto Forte 1</li> <li>- Ponto Forte 2</li> <li>- Ponto Forte 3</li> <li>- Ponto Forte N</li> </ul>	<b>PONTOS FRACOS:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ponto Fraco 1</li> <li>- Ponto Fraco 2</li> <li>- Ponto Fraco 3</li> <li>- Ponto Fraco N</li> </ul>
<b>Externos (Ambiente)</b>	<b>OPORTUNIDADES:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Oportunidade 1</li> <li>- Oportunidade 2</li> <li>- Oportunidade 3</li> <li>- Oportunidade N</li> </ul>	<b>AMEAÇAS</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ameaça 1</li> <li>- Ameaça 2</li> <li>- Ameaça 3</li> <li>- Ameaça N</li> </ul>

Fonte: Manual da ANOP do TCU, 2010

Figura 3

### Análise SWOT

#### Exemplo de Análise SWOT

	AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO
	FORÇAS	OPORTUNIDADES
(+)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Política estadual de Recursos Hídricos;</li> <li>• Pluralidade de solicitantes;</li> <li>• Comboio de perfuração de poços pertencentes a SOHIDRA;</li> <li>• Instalação do Sistema por empresas Contratadas;</li> <li>• Articulação com os órgãos de outras esferas de governo;</li> <li>• Flexibilização dos critérios para implantação dos Sistemas;</li> <li>• Os Sistemas na sua implantação são desobrigados do Termo de Outorga e Licença Ambiental;</li> <li>• Operação dos Sistemas ser de responsabilidade da Comunidade;</li> <li>• Articulação entre os órgãos/entidades envolvidos com a promoção da ação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adoção de um modelo de gestão comunitária, ocasionando uma menor ingerência política;</li> <li>• Expansão de projetos que utilizem os rejeitos oriundos da dessalinização da água;</li> <li>• Intensificação do controle na perfuração de poços, especialmente os particulares pela SRH/COGERH;</li> <li>• Instituição de programas que promovam a educação da comunidade quanto ao uso sustentável da água;</li> <li>• Estimular a celebração de convênios de cooperação técnica entre os entes da federação para garantir aos Municípios a capacidade de manutenção dos Sistemas.</li> </ul>
	FRAQUEZAS	AMEAÇAS
(-)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ausência de normatização para atendimento</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uso desordenado pelo particular do lençol</li> </ul>

<p>das solicitações dos Sistemas;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ausência de dotação orçamentária destinada a garantir a manutenção e operação do sistema;</li> <li>• Falta de conscientização dos usuários acerca do valor social dos Sistemas e a importância dos usuários para garantir a sustentabilidade do sistema;</li> <li>• Deficiência na conservação dos Sistemas pela comunidade;</li> <li>• Possibilidade de os Sistemas serem operados por pessoa não treinada, devido à falta de substituto igualmente qualificado;</li> <li>• Aquisição de dessalinizadores sem análise da necessidade de cada poço;</li> <li>• Desperdício de água, devido à gratuidade de seu fornecimento para a comunidade.</li> </ul>	<p>freático;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Interferência política na operacionalização do sistema.</li> </ul>
--	--

**Fonte:** Adaptado do Projeto de auditoria operacional em Pequenos Sistemas Simplificados de Abastecimento d'Água em Comunidades Rurais (Processo 05561/2010-5).

### Verificação de Risco

A verificação de risco pode identificar se os recursos alocados ao gerenciamento do risco do objeto sob exame estão consistentes com o nível de risco dos objetivos do programa ou projeto em termos de resultado e qualidade na prestação de serviços públicos e na entrega dos produtos almejados.

A verificação de risco é útil como ferramenta de diagnóstico no estágio de formulação do problema de auditoria. A aplicação da técnica permitirá às equipes de auditoria:

- ✓ Identificar riscos que irão afetar o desempenho do programa ou projeto;
- ✓ Auxiliar na formulação do problema de auditoria;
- ✓ Identificar áreas de risco do programa ou projeto que poderão ser investigadas com profundidade;
- ✓ Sistematizar e estruturar informações relevantes sobre o ambiente de análise.

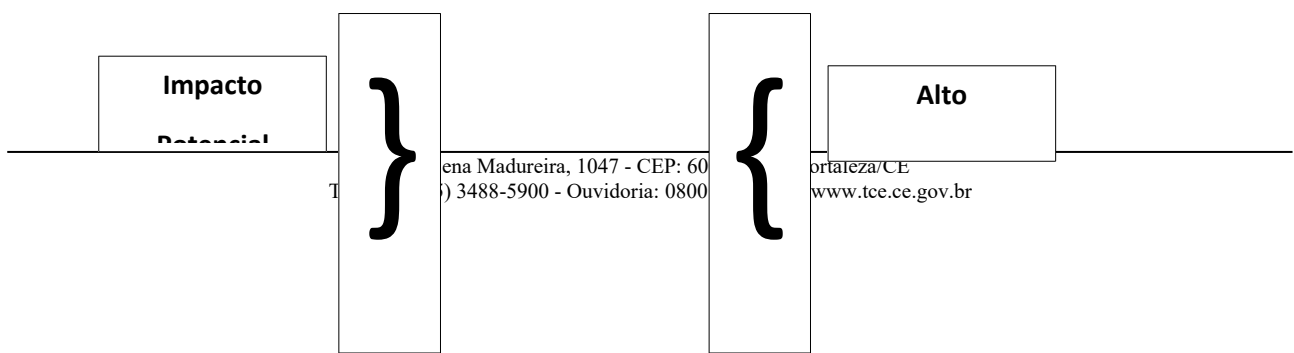
A aplicação dessa ferramenta de diagnóstico exige uma abordagem estruturada para sua elaboração:

#### **1º Passo – Identificação dos pontos fracos e ameaças:**

A partir dos Pontos Fracos e das Ameaças identificadas na análise SWOT deverá ser elaborado uma versão preliminar da verificação de risco para ser discutido com o os gestores.

#### **2º Passo – Análise do risco:**

A análise deve determinar, em consulta aos gestores, a existência de controles e estabelecer o impacto e a probabilidade de ocorrência de risco no contexto desses controles. O impacto e a probabilidade de ocorrência deverão ser combinados de modo a produzir um nível estimado de risco, quantificável, se possível, ou qualificado em uma escala de baixo a alto (vide esquema a seguir).





### **3º Passo – Avaliação do risco:**

A avaliação do risco permitirá enumerar as prioridades e apresentar as informações para tomada de decisão sobre a forma como os riscos devem ser controlados.

### **4º Passo – Tratamento do risco:**

Identificados e avaliados os riscos no diagrama, a equipe será capaz de determinar as áreas que poderão ser investigadas pela auditoria com maior profundidade. A equipe deverá, também, identificar se a gerência do programa ou projeto desenvolveu estratégia de Tratamento do Risco, para manter um maior controle sobre estas áreas bem como identificar os responsáveis pela situação de risco. Por exemplo:

- ✓ Os riscos de baixo impacto poderão ser aceitos e monitorados, por precaução;
- ✓ Os riscos de alto impacto poderão requerer a adoção de medidas alternativas para
- ✓ Os programas/projetos ou prestação de serviços.

#### **Exemplo de Verificação de Risco**

<b>IMPACTO</b>	<b>BAIXA PROBABILIDADE</b>	<b>ALTA PROBABILIDADE</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Possibilidade de o Sistema ser operado por pessoa não treinada, devido à falta de substituto igualmente qualificado.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Interferência política na operacionalização do sistema;</li> <li>• Falta de conscientização dos usuários acerca do valor social dos Sistemas e a importância dos usuários para garantir a sustentabilidade do sistema;</li> </ul>
	<b>BAIXA PROBABILIDADE</b>	<b>ALTA PROBABILIDADE</b>
	<b>PROBABILIDADE</b>	

**Fonte:** Adaptado do Projeto de auditoria operacional em Pequenos Sistemas Simplificados de Abastecimento d'Água em Comunidades Rurais (Processo 05561/2010-5).

### **Análise Stakeholder;**

A *Análise Stakeholder* consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos. Está ligada à apreciação institucional e à avaliação social, não só utilizando as informações oriundas destas abordagens, mas também contribuindo para a combinação de tais dados em um único cenário.

*Stakeholder* são pessoas, grupos ou instituições com interesse em algum programa ou projeto e inclui tanto aqueles envolvidos quanto os excluídos do processo de tomada de decisão. Estão divididos em grupos, primários e secundários:

- ✓ Os grupos primários são aqueles mais afetados, tanto positiva (os beneficiários) como negativamente (aqueles realocados involuntariamente);
- ✓ Os grupos secundários são os intermediários envolvidos no processo de prestação de serviço.

Em resumo, *Stakeholder* são aqueles que influenciam de forma decisiva ou são importantes para o sucesso da organização ou programa. A análise considera os grupos de interesses primários e secundários e a importância do tipo de influência que podem exercer.

A Análise *Stakeholder* possui uma relação muito estreita com a Análise SWOT, pois esta também analisa aspectos que afetam o desempenho organizacional.

### Exemplo de Análise Stakeholder

STAKEHOLDER (atores principais)	Grupo (P/S)	PAPEL (do Stakeholder na implementação das ações)	INTERESSE (do Stakeholder na ação) (++, +, 0, -, --)	IMPACTO (se a ação não atender ao interesse do Stakeholder)
Requisitante (Estado, Municípios, Associações, Sindicatos, Deputados e Vereadores)	P	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Solicitar abastecimento de água potável para a comunidade;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Melhorar a qualidade de vida da comunidade por meio de abastecimento de água potável;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descrédito na ação;</li> <li>• Comunidade sem acesso a água potável;</li> </ul>
SOHIDRA	P	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analisar as solicitações;</li> <li>• Realizar estudo de viabilidade das solicitações;</li> <li>• Perfuração dos poços;</li> <li>• Contratação de empresa para instalação do sistema;</li> <li>• Capacitar o operador do sistema escolhido na comunidade;</li> <li>• Atestar o recebimento da obra;</li> <li>• Manutenção do sistema;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implementar a Ação Pequenos Sistemas Simplificado de Abastecimento de Água;</li> <li>• Atender a comunidade com o abastecimento de água potável;</li> <li>• Contribuir para o desenvolvimento sustentável no Estado por meio da implantação de infraestrutura hídrica;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não implementação da Ação;</li> <li>• Acesso reduzido à água potável por parte da Comunidade;</li> <li>• Baixa implementação da infraestrutura hídrica no Estado;</li> </ul>
Comunidade	P	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Operar o Sistema;</li> <li>• Zelar pela integridade do Sistema.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ter acesso a água potável;</li> <li>• Melhorar as condições de saúde da comunidade;</li> <li>• Contribuir para o desenvolvimento econômico local.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dependência de fornecimento de água por meio de carros pipa.</li> <li>• Prevalência de precárias condições sanitárias;</li> <li>• Estímulo ao êxodo na comunidade e manutenção das condições sócioeconômicas locais;</li> </ul>
Empresas Contratadas	S	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Instalar o sistema.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Oferecer o serviço de instalação do sistema.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O sistema não será instalado.</li> </ul>
COGERH	S	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desenvolver estudos visando quantificar as disponibilidades e demandas das águas para múltiplos fins;</li> <li>• Implantar um sistema de informações sobre recursos hídricos, através da coleta de dados, estatística e cadastro de usos da água visando a subsidiar as tomadas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gerenciar a oferta de recursos hídricos do Estado do Ceará;</li> <li>• Subsidiar as tomadas de decisões quanto à instalação do sistema.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uso desordenado dos aquíferos, podendo ocasionar um desequilíbrio no fornecimento de água e aumento do risco de contaminação do lençol freático.</li> </ul>

		de decisões;  ● desenvolver ações que preservem a qualidade das águas, de acordo com os padrões requeridos para usos múltiplos.			
SRH	S	<ul style="list-style-type: none"> <li>Promover articulação dos órgãos e entidades estaduais do setor com os órgãos e entidades federais e municipais;</li> <li>Promover o aproveitamento racional e integrado dos recursos hídricos do Estado;</li> <li>Coordenar, gerenciar e operacionalizar estudos, pesquisas, programas, projetos, obras, produtos e serviços referentes a recursos hídricos;</li> <li>Outorgar o uso de águas dominiais do Estado;</li> </ul>	● Potencializar a expansão na oferta hídrica, visando proporcionar o uso mais eficiente dos recursos hídricos;	++	● Uso desordenado dos aquíferos, podendo ocasionar um desequilíbrio no fornecimento de água e aumento do risco de contaminação do lençol freático.
CPRM	S	● Gerar e difundir o conhecimento geológico e hidrológico básico necessário para o desenvolvimento sustentável nacional, por meio de: levantamentos hidrogeológicos; cadastramento de poços e fontes de água e monitoramento do nível e da qualidade do lençol freático.	● Fornecer aos tomadores de decisões, informação precisa e relevante das águas subterrâneas, permitindo maior racionalização no uso desses recursos;	0	● Uso irracional do lençol freático.

**Fonte:** Adaptado do Projeto de auditoria operacional em Pequenos Sistemas Simplificados de Abastecimento d'Água em Comunidades Rurais (Processo 05561/2010-5).

## Mapa de Produtos

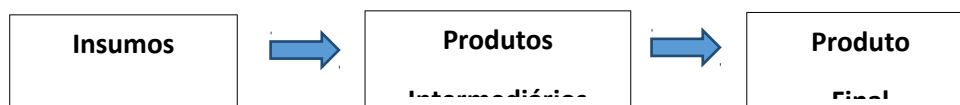
Mapa de produtos é uma técnica utilizada para a obtenção de indicadores de desempenho. É essencial que definamos, desde logo, em que sentido estamos utilizando a palavra produto.

**PRODUTO** é um bem, um serviço ou uma condição resultante de atividade(s) de uma organização ou de um indivíduo.

Assim, são exemplos de produtos os benefícios de um programa (estradas conservadas, correspondência datilografada, pacientes atendidos etc).

Uma administração pública voltada para resultados deve direcionar sua atenção para seus produtos. Entretanto, esse enfoque pode encontrar alguma resistência por parte de gestores habituados a administrar predominantemente os insumos (pessoal, recursos financeiros, instalações, etc.) e os processos (atividades desempenhadas).

A figura 4 abaixo, apresenta a estrutura básica de um Mapa de Produtos.

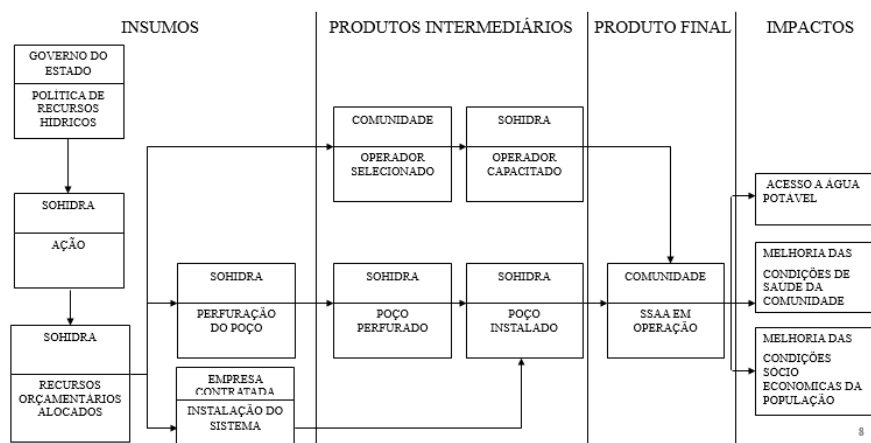


**Figura 4**

### Estrutura Básica de um Mapa de Produtos

No mapa de produtos as setas indicam que a existência do conteúdo da caixa à esquerda (insumo ou produto intermediário) é necessário para que se produza o conteúdo da caixa à direita (produto intermediário ou final).

### Exemplo de Mapa de Produtos



**Fonte:** Adaptado do Projeto de auditoria operacional em Pequenos Sistemas Simplificados de Abastecimento d'Água em Comunidades Rurais (Processo 05561/2010-5).

### Mapa de processos.

O mapa de processo é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a sequência dos passos necessários à consecução de determinada atividade. Para clareza de exposição, faz-se necessário dizer em que sentido utilizamos o termo processo:

**PROCESSO** é a maneira pela qual se realiza uma operação.

Assim, pode ser descrita como exemplo de processo a sequência de tarefas e ações necessárias à aquisição centralizada de medicamentos para a composição da farmácia básica pela Secretaria de Saúde do Ceará – SESA ou à análise das prestações de contas de convênios firmados pela Secretaria das Cidades.

A técnica de mapeamento de processo fornece uma representação gráfica das operações sob análise, sob a forma de fluxogramas, evidenciando a sequência de atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos em uma organização ou área. Isso permite à equipe de auditoria, em conjunto com gestores envolvidos, identificar mais facilmente oportunidades para a racionalização e o aperfeiçoamento dos processos de trabalho em uma organização.

Como num fluxograma, no mapa de processo, as setas indicam o fluxo da operação, sua sequência. As caixas são utilizadas para descrever as ações necessárias para que seja completada a operação. Pode-se dizer que as caixas à esquerda ou acima, representam condições para que sejam desenvolvidas as ações à direita ou abaixo, ou que se encontram mais à frente no fluxo.

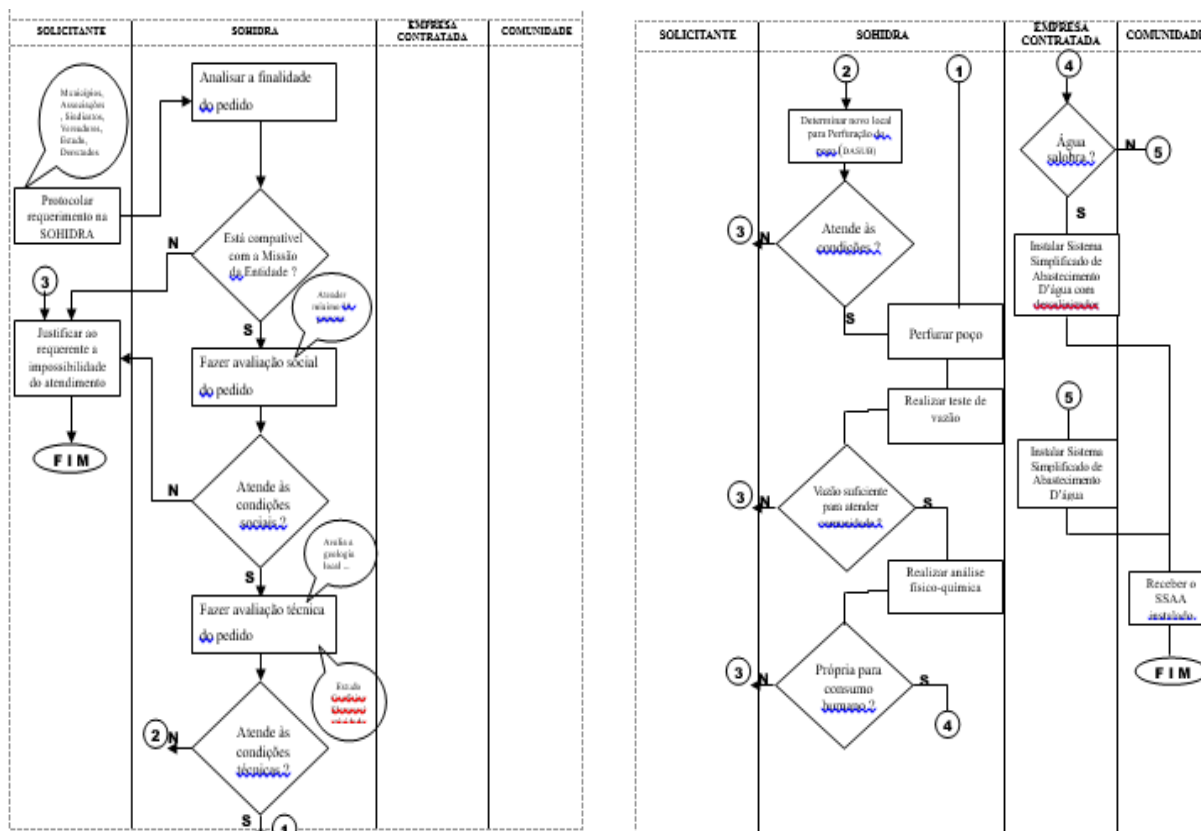
O mapa de processo também é útil para identificar pontos fortes do processo que podem ser reproduzidos ou adaptados a outros processos de uma mesma organização ou de organizações diferentes, como meio de disseminar boas práticas.

Os mapas de processo podem representar diversas situações:

- ✓ Como o processo deve ser realizado, de acordo com as normas e procedimentos internos, caso estes estejam documentados;
- ✓ Como o processo está sendo realizado;

- ✓ Qual a forma recomendada de realizar o processo.
- O diagrama do mapa de processo pode ter diversos graus de detalhamento, segundo o propósito para o qual é elaborado. Em geral, as informações essenciais são:
- ✓ Descrição das atividades;
  - ✓ Pontos de tomada de decisão;
  - ✓ Movimentos de informação e de documentos;
  - ✓ Pontos de controle;
  - ✓ Prazos;
  - ✓ Documentos e relações entre as diversas etapas do processo.

### Exemplo de Mapa de Processos



Fonte: Adaptado do Projeto de auditoria operacional em Pequenos Sistemas Simplificados de Abastecimento d'Água em Comunidades Rurais (Processo 05561/2010-5).

### Definição do objetivo e escopo da auditoria

A partir do conhecimento construído durante a análise preliminar do objeto de auditoria, será definido o objetivo da auditoria por meio da especificação do problema e das questões de auditoria que serão investigadas. O objetivo deve esclarecer também as razões que sugeriram o tema e enfoque, caso estes não tenham sido previamente definidos na deliberação que determinou a realização da auditoria.

Ao formular as questões e, quando necessário, as subquestões de auditoria, se estará estabelecendo com clareza o foco da investigação, as dimensões e os limites que deverão ser observados durante a execução da auditoria.

Nesse sentido, a adequada formulação das questões é fundamental para o sucesso da auditoria, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão coletados, à forma de coleta que será empregada, às análises que serão efetuadas e às conclusões que serão obtidas.

A formulação da questão de auditoria é um processo interativo, o qual depende, fundamentalmente, das informações obtidas na fase de planejamento e daquilo que se quer investigar. Geralmente utiliza-se a técnica de *brainstorming* para o seu preenchimento, o que permite a cada participante expor livremente suas ideias e interpretações, até que se alcance entendimento comum sobre a formulação do problema, das questões e subquestões de auditoria.

Embora não exista um método fácil para se chegar às questões de auditoria, recomenda-se uma abordagem estruturada para sua formulação, inspirada no método cartesiano de solução de problemas, como descrito a seguir:

### **1º passo - Descreva o “problema”:**

Com base nas informações propiciadas pela análise preliminar do objeto de auditoria, expresse, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria. A descrição do problema deve ser suficiente para nortear a concepção da auditoria.

Caso a solicitação para realização da auditoria seja formulada de maneira genérica ou muito abrangente, o planejamento deverá definir o escopo da auditoria, etapa fundamental para que se possa ter compreensão clara do que será auditado. A explicitação do não-escopo, ou seja, daquilo que não será tratado pela auditoria, pode ser necessária para estabelecer com precisão os limites do trabalho.

#### **Exemplo de formulação de problema de auditoria**

A população do Ceará enfrenta problemas ligados à falta de água e, conseqüentemente, à fome, ocasionados pelos frequentes períodos de estiagem, que caracterizam o clima semi-árido, predominante na região, os quais são conhecidos, popularmente, como “seca”.

Nesses períodos de chuvas escassas ou inexistentes, os pequenos mananciais superficiais geralmente secam e os grandes chegam a atingir níveis críticos, provocando muitas vezes colapso no abastecimento de água.

Dentro desse panorama, aumenta a importância da água subterrânea, que representa, muitas vezes, o único recurso disponível para o suprimento da população.

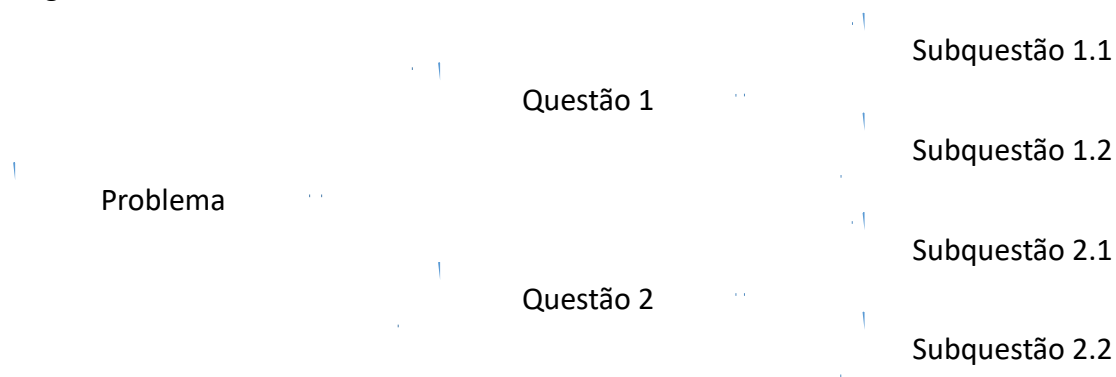
Como reflexo dessa realidade, o Governo do Estado vêm implementando a Ação 10740 – Implementação de Pequenos Sistemas Simplificados de Abastecimento de Água nas Comunidades Rurais.

Neste sentido, é importante investigar a adequação da referida Ação de Governo aos seus pressupostos.

**Fonte:** Adaptado do Projeto de auditoria operacional em Pequenos Sistemas Simplificados de Abastecimento d'Água em Comunidades Rurais (Processo 05561/2010-5).

## **2º passo - Formule as possíveis questões:**

O problema deve ser subdividido em partes que não se sobreponham. Por meio de *brainstorming* identifique possíveis questões que, uma vez respondidas, possam elucidar o problema formulado. A seguir, estabeleça uma hierarquia de questões, como na Figura 5. Identifique o tipo de questão formulada, pois a natureza da questão terá relação direta com a natureza da resposta e a metodologia a adotar.



**Figura 5**

### **Hierarquia de Questões e Subquestões**

Não há regras rígidas sobre quando formular subquestões de auditoria, contudo, as questões devem ser focadas, específicas e tratar de apenas um tema. Se for necessário, subquestões devem ser formuladas para que cada uma delas seja o mais simples possível e, no conjunto, abranjam o que se deseja investigar por meio da questão de auditoria. As subquestões facilitam a organização das informações do projeto de auditoria por linha da matriz de planejamento, permitindo ao leitor acompanhar a lógica do desenho da auditoria. Excesso de subquestões pode tornar a matriz extensa, repetitiva e cansativa. Sendo assim, deve ser adotada a solução mais adequada a cada trabalho.

#### **Exemplos de formulação de questões e subquestões de auditoria**

**Exemplo 1** (Adaptado do relatório de auditoria operacional em Pequenos Sistemas Simplificados de Abastecimento d'Água em Comunidades Rurais – Processo 05561/2010-5):

1ª Questão: A escolha das localidades a serem beneficiadas pela Ação contempla critérios de equidade?

2ª Questão: A operação e manutenção dos Sistemas estão sendo feitas de forma a garantir sua sustentabilidade?

**Exemplo 2** (Adaptado do relatório de auditoria operacional no programa Ronda do Quarteirão – Processo 11194/2012-4):

1ª Questão: Os policiais do RONDA realizam atividades de policiamento comunitário?

Subquestão 1.1: Quanto a Inibição da Ocorrência de Crime – Do Patrulhamento

Subquestão 1.2: Conhecimento e Integração com a Comunidade

Subquestão 1.3: Da Percepção da Atividade de Policiamento Comunitário

### **3º passo - Teste as questões:**

Identifique as questões de difícil resposta e considere como as dificuldades podem ser contornadas. Confronte as questões com os recursos disponíveis para a realização da auditoria, definidos em termos de custo, prazos de execução e de pessoal. Considere ainda as competências da equipe, vis-à-vis às necessárias para execução do projeto de auditoria.

### **4º passo - Elimine as questões não essenciais:**

Descarte questões desprovidas de potencial para melhorar o desempenho ou que não tenham solução viável. Portanto, os critérios para a escolha ou exclusão de determinada questão são a relevância das conclusões que poderão ser alcançadas e a factibilidade da estratégia metodológica requerida para respondê-la de forma satisfatória. Priorize as questões e decida quais devem ser estudadas. Lembre-se que as questões devem ser sucintas e sem ambiguidades.

Após definir o problema e as questões de auditoria, a equipe deverá especificar os critérios de auditoria e elaborar a matriz de planejamento.

## **Elaboração e validação da matriz de planejamento**

Uma vez definidos o problema e as questões de auditoria, a equipe deverá elaborar a matriz de planejamento. Trata-se de quadro resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. O Quadro 9 apresenta o modelo de matriz de planejamento empregado nas auditorias operacionais.

### **Quadro 9**

#### **Modelo de Matriz de Planejamento**

<b>Problema:</b> Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria					
<b>Questão / subquestão de auditoria:</b> Especificar os termos-chave e o escopo da questão: critério, período de abrangência, atores envolvidos, abrangência geográfica.					
<b>Informações requeridas</b>	<b>Fontes de informação</b>	<b>Procedimentos de coleta de dados</b>	<b>Procedimentos de análise de dados</b>	<b>Limitações</b>	<b>O que a análise vai permitir dizer</b>
Identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria	Identificar as fontes de cada item de informação	Identificar as técnicas de coleta de dados que serão usadas e descrever os respectivos procedimentos	Identificar as técnicas a serem empregadas na análise de dados e descrever os respectivos procedimentos	Especificar as limitações quanto: - à estratégia metodológica adotada - ao acesso a pessoas e	Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados

				informações	
				- à qualidade das informações	
				- às condições operacionais de realização do trabalho	

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

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

O processo de validação da matriz de planejamento passa por duas etapas. Primeiramente, a matriz de planejamento deve ser submetida a um painel de referência com o objetivo de colher críticas e sugestões para seu aprimoramento. Esse processo de validação tem por objetivos específicos:

- a) Conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia utilizada, questionando as fontes de informação, a estratégia metodológica e o método de análise a ser utilizado, em confronto com os objetivos da auditoria;
- b) Orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada pela auditoria;
- c) Prover variado conjunto de opiniões especializadas e independentes sobre o projeto de auditoria;
- d) Assegurar a qualidade do trabalho e alertar a equipe sobre falhas no seu desenvolvimento/concepção; e
- e) Conferir a presença de benefícios potenciais significativos.

Portanto, a composição do painel, a ser organizado pela equipe de auditoria, deve favorecer o debate e refletir diferentes pontos de vista sobre o tema da auditoria. O painel poderá contar com a participação de especialistas convidados de universidades, centros de pesquisa e consultorias técnicas do Congresso com interesse no tema; representantes do controle interno e dos órgãos de planejamento e orçamento; representante do Relator; auditores com reconhecida experiência no tema e representantes de organizações do terceiro setor, quando for o caso. O gestor poderá participar do painel de referência sempre que se entender que a sua presença não trará prejuízo aos objetivos propostos no painel.

Outro papel, não menos importante, desempenhado pelo painel de referência é o de fortalecimento do controle social, ao possibilitar que atores relevantes participem da discussão do projeto de auditoria e possam ser esclarecidos sobre a natureza da fiscalização exercida pelo TCE, gerando expectativa sobre os resultados do trabalho e fortalecendo a imagem institucional.

A segunda etapa do processo de validação consiste na apresentação da matriz de planejamento aos gestores do órgão ou programa auditado, depois dos ajustes necessários em função do resultado das discussões do painel de referência. A finalidade desse procedimento é apresentar o resultado da

etapa de planejamento, realizada com a participação do gestor, visando obter seu comprometimento com o objetivo e a condução da auditoria.

### **Elaboração de instrumentos de coleta de dados e teste-piloto**

Uma vez definida e validada a matriz de planejamento, passa-se à elaboração dos instrumentos de coleta de dados que serão utilizados durante a execução da auditoria. Cada técnica de coleta de dados – entrevista, questionário, grupo focal e observação direta – possui um instrumento próprio, a ser desenhado de forma a garantir a obtenção de informações relevantes e suficientes para responder às questões de auditoria.

Toda a equipe deve envolver-se na elaboração dos instrumentos de coleta de dados, os quais devem ser testados para garantir a sua consistência. A realização do teste-piloto permite, ainda, conferir as premissas iniciais acerca do funcionamento do objeto auditado e a qualidade e confiabilidade dos dados.

Para obter um quadro representativo, a equipe deve escolher para a realização do teste-piloto um local ou aspecto do objeto da auditoria que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo que a equipe antecipe os problemas que poderão ser enfrentados. Além disso, os dados coletados permitirão ajustar o tamanho da amostra e assegurar que a estratégia metodológica selecionada oferecerá resposta conclusiva à questão de auditoria.

Portanto, a realização de teste-piloto é altamente recomendável no caso de auditorias de grande complexidade, em locais de difícil acesso e custos elevados, pois aumenta as chances de que o trabalho desenvolvido alcance o nível de qualidade desejado com o menor custo possível.

### **Elaboração do projeto de auditoria**

Ao final da etapa de planejamento, a equipe deve preparar o projeto de auditoria que resume a natureza do trabalho a realizar e os resultados que se pretende alcançar. O projeto deve explicitar a motivação para se investigar determinado problema de auditoria, segundo enfoque específico e com a utilização de certa metodologia.

Portanto, o projeto conterá descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a serem investigadas, procedimentos a serem desenvolvidos e resultados esperados com a realização da auditoria. Farão parte do apêndice: a matriz de planejamento, que resume as informações centrais do projeto de auditoria; o cronograma proposto para a condução dos trabalhos; e a estimativa de custos, inclusive de contratação de especialista, quando for o caso.

É fundamental destacar os resultados que se pretende alcançar com a realização da auditoria, indicando as oportunidades de aperfeiçoamento e, sempre que possível, de economia de recursos públicos, a fim de permitir análise de custo-benefício da auditoria.

### **Autuação do Processo e Distribuição ao Relator**

Selecionado o objeto de auditoria, este deverá ser constituído sob a forma de processo, o qual será devidamente autuado e distribuído.

### **Execução da Auditoria**

A etapa de execução consiste no desenvolvimento dos trabalhos de campo, baseados na Matriz de Planejamento, com vistas à obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria.

As principais atividades realizadas durante a execução são:

- a) Desenvolvimento dos trabalhos de coleta de dados e informações;
- b) Análise dos dados coletados;
- c) Elaboração e validação da matriz de achados;

### Desenvolvimento dos trabalhos de coleta de dados e informações

O trabalho de coleta de dados e informações foram definidos no planejamento da auditoria. O tipo de dados a coletar e as fontes desses dados dependerão da estratégia metodológica e dos critérios estabelecidos. Os dados coletados devem ser precisos, completos e comparáveis. Frequentemente, essa coleta é considerada uma tarefa mecânica e a parte menos interessante da auditoria. Porém, é uma atividade importante e consome grande quantidade de tempo e esforço (HATRY, WINNIE, FISK, 1981). A qualidade na coleta, análise e documentação dos dados é fundamental para garantir bons resultados da auditoria (ISSAI 3000/4.2, 2004).

Normalmente, a coleta de dados 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.

No Quadro 10 a seguir são apresentados alguns dos métodos mencionados para a coleta de dados durante as auditorias.

**Quadro 10**

#### Métodos de Coleta de Dados mais Usados

Método	Propósito	Vantagens	Dificuldades
Questionários, <i>Surveys</i> , <i>Checklists</i>	Quando se necessita obter, com rapidez e/ou facilidade, grande quantidade de informação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pode se respeitar o anonimato</li> <li>• Realização barata</li> <li>• Fácil de comparar e analisar</li> <li>• Pode ser aplicado a muitas pessoas</li> <li>• Pode se obter grande quantidade de dados</li> <li>• Já existem muitos modelos de questionários</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Poderia não ser obtida uma retroalimentação cuidadosa</li> <li>• A redação pode direcionar as respostas dos pesquisados</li> <li>• São impessoais</li> <li>• Nos <i>surveys</i> podem ser necessários especialistas em amostragem</li> <li>• Não contam toda a história</li> </ul>
Entrevistas	Quando se quer conhecer por completo as impressões ou experiência de alguém, ou entender melhor suas respostas aos questionários	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obter uma gama completa de informações, em profundidade</li> <li>• Desenvolver a relação com o entrevistado</li> <li>• Pode ser flexível com o entrevistado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pode demorar muito tempo</li> <li>• Pode ser de difícil análise e comparação</li> <li>• Pode ser cara</li> <li>• O entrevistador pode direcionar as respostas do entrevistado</li> </ul>
Exame Documental	Quando se deseja uma impressão acerca da forma como atua o programa, sem interrompê-lo, a partir de uma revisão de solicitações, documentos financeiros, memorandos, atas, etc.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Oferece uma informação ampla e ao longo do tempo</li> <li>• Não interrompe o programa nem o comportamento do usuário do programa</li> <li>• A informação já existe</li> <li>• Pouco direcionamento (viés) da informação</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Com frequência ocupa muito tempo</li> <li>• A informação pode ser incompleta</li> <li>• É necessário ter uma ideia muito clara sobre o que se está buscando</li> <li>• Meio não flexível de obtenção de dados</li> <li>• Os dados se limitam ao já existentes</li> </ul>
Observação	Para coletar informação exata acerca da forma como atua realmente um programa, sobretudo no que se refere a seus processos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ver as atividades de um programa enquanto estão ocorrendo realmente</li> <li>• Pode ser adaptada aos acontecimentos enquanto estes acontecem</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A conduta pode ser difícil de interpretar</li> <li>• Categorizar as observações pode ser complicado</li> <li>• Pode influir na conduta dos participantes do programa</li> </ul>

Método	Propósito	Vantagens	Dificuldades
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pode ser cara</li> </ul>
Grupos Focais	Explorar uma questão em profundidade mediante o debate em grupo, por exemplo, as reações ante uma experiência ou uma sugestão, compreender as queixas frequentes, etc.; útil na avaliação e no <i>marketing</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obter com rapidez e confiabilidade impressões frequentes</li> <li>• Pode ser um modo eficiente de obter uma informação ampla e profunda em pouco tempo</li> <li>• Pode transmitir informação chave acerca dos programas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• As respostas podem ser difíceis de analisar</li> <li>• É necessário um facilitador adequado para que haja segurança e para o encerramento</li> <li>• É difícil programar a reunião de um conjunto de 6 – 8 pessoas</li> </ul>

Fonte: Intosai. Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional, 2005.

Quando o objetivo da auditoria inclui a generalização dos achados para o universo pesquisado, as soluções mais comumente adotadas são tratamento estatístico e estudo de caso. Se o estudo de caso é representativo, é possível generalizar os resultados, ou seja, os achados identificados em um caso podem ser aplicados a outros casos (NAO, 199-).

É importante obter as melhores informações possíveis – tanto fatos quanto opiniões, argumentos e reflexões – de diferentes fontes e busque o apoio de especialistas (ISSAI 3000/4.6, 2004). A equipe de auditoria deve buscar as evidências necessárias para responder às questões de auditoria e ter cuidado para não se desviar do foco do trabalho nem coletar grande quantidade de informações que, muitas vezes, são desnecessárias e irrelevantes (POLLITT et al, 2002).

O preenchimento da matriz de achados deve ser iniciado durante os trabalhos de campo, à medida que os achados são constatados. Os esclarecimentos que se fizerem necessários devem ser colhidos ainda em campo, para evitar mal-entendido e eventuais novas solicitações de informações, com o conseqüente desperdício de esforços (BRASIL, 2009a).

#### **Análise dos dados coletados**

Durante os trabalhos de campo, a equipe obtém grande quantidade de dados, que devem ser organizados, separados e analisados. Serão selecionados aqueles que evidenciam os achados da auditoria e, portanto, ajudam a responder às suas questões. As outras informações devem ser descartadas, para não desviar a auditoria de seu foco e para não retardar a análise dos dados relevantes (POLLITT et al, 2002).

Para a análise dos dados coletados, são usadas ferramentas e técnicas adequadas. A definição do método dependerá da estratégia metodológica adotada.

O estágio final da análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes. Não há método geral para fazer isto, mas é fundamental que a equipe de auditoria trabalhe de forma cuidadosa e sistemática na interpretação dos dados e informações coletados. Para essa atividade, é necessário analisar argumentos e afirmações, consultar especialistas e fazer comparações.

#### **Elaboração e validação da matriz de achados**

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

A matriz de achados é instrumento útil para subsidiar e nortear a elaboração do relatório de auditoria, porque permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados. Os itens que compõem a matriz de achados são apresentados no Quadro 11.

**Quadro 11**

**Modelo de Matriz de Achados**

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

Durante a execução da auditoria, as situações encontradas são comparadas com os critérios, previamente selecionados e identificados pela equipe. As diferenças observadas são os achados de auditoria, devidamente respaldados pelas evidências.

Após caracterizar o achado de auditoria, a equipe deve identificar as causas e os efeitos do desempenho observado.

Sempre que possível, deve-se mensurar o efeito associado ao achado de auditoria. Por exemplo, no caso de processos antieconômicos, aquisições mal planejadas ou equipamentos improdutivos, os efeitos podem ser estimados em valores monetários. Já os efeitos decorrentes de procedimentos ineficientes, recursos ociosos ou gerenciamento deficiente podem ser dimensionados em termos de descumprimento de prazos e de desperdício de recursos físicos. Os efeitos qualitativos também devem ser mencionados, como deficiência de controle, decisões inadequadas ou má qualidade do bem ou serviço oferecido. As dificuldades de quantificar os benefícios potenciais variam segundo o tipo de benefício. Entretanto, em muitos casos, os benefícios financeiros podem ser estimados com razoável segurança.

A causa do achado de auditoria é a base para as deliberações. Se houver múltiplas causas para um mesmo achado, a equipe deve identificar aquela que, se modificada, poderá prevenir situações similares. Deve-se considerar, ainda, a possibilidade de a causa identificada estar fora do controle do auditado, fazendo com que o foco das deliberações transcenda o objeto da auditoria.

Ao formular proposta de deliberação, a equipe deve considerar o custo da implementação e a economia de recursos decorrente, pois o custo não deve superar os benefícios esperados. Também é importante destacar os aspectos mais relevantes e evitar quantidade excessiva de deliberações, que pode desviar o foco do gestor da implementação de providências que sanem as principais deficiências do objeto auditado. Também poderá dificultar o monitoramento das deliberações e levar a custo-benefício inadequado.

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.

### **Elaboração de Relatório Preliminar**

Relatório preliminar, é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe comunica o objetivo e as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento (BRASIL, 2009a). Entretanto, essencialmente, é a comunicação sobre os achados de auditoria, a emissão de uma opinião qualificada sobre desempenho e a articulação de argumentos a favor da adoção de certas medidas visando melhorar o desempenho.

O principal instrumento de apoio à elaboração do relatório é a matriz de achados. A matriz é a representação sintética dos resultados da auditoria, que serão desenvolvidos no relatório. Daí a importância da discussão da matriz entre a equipe de auditoria com os gestores e demais atores relevantes, antes de se iniciar a redação do texto.

A comunicação dos resultados da auditoria deve reportar à sociedade sobre o desempenho da administração pública, contribuindo para a responsabilização dos agentes públicos pelos resultados da ação de governo, mediante controle parlamentar e controle social.

O objetivo deste capítulo é estabelecer padrões e apresentar diretrizes de elaboração de relatórios preliminares de auditoria operacional, que favoreçam a racionalização do processo. Trata da estrutura das seguintes seções da parte textual do relatório: introdução, capítulos principais, conclusão e proposta de encaminhamento.

Um elemento chave para a qualidade do relatório preliminar de auditoria é a análise abrangente dos dados e como ela é apresentada. É importante que as informações sejam bem apresentadas para que os relatórios comuniquem claramente as conclusões, as propostas de deliberação e as análises nas quais se baseiam (NAO, 1996).

Ao se planejar a estrutura do texto, deve-se prever a sequência das ilustrações, de forma que possam demonstrar as principais evidências e conclusões que a equipe de auditoria deseja apontar. Há diversos meios de se apresentar dados, incluindo gráficos, diagramas, mapas, fotografias, caixas de texto.

Quanto às citações e referências, a legislação brasileira permite a utilização não autorizada de obras para fins de estudo, crítica ou polêmica, bem como para produzir prova administrativa, sem finalidades lucrativas, desde que seja observado o direito de citação (Lei nº 9.610/1998, art. 46). A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) determina como uma informação colhida de outra fonte deve ser citada e como devem ser elaboradas as referências (ABNT, 2000, 2002).

Os padrões internacionais para elaboração de relatórios, aplicáveis às auditorias operacionais, resumem as principais características de um bom relatório (ISSAI 400, 2001), devendo-se observar os requisitos de clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade (BRASIL, 2009a), bem como os de completude e convencimento (ISSAI 3000/5.2, 2004).

### **Padrões para Elaboração do Relatório Clareza**

Produzir texto de fácil compreensão para o leitor informado. Para aumentar a clareza e a compreensão do relatório:

- a) Defina termos técnicos;
- b) Defina o significado das siglas na lista correspondente e use o nome por extenso na primeira vez em que aparecerem no texto;
- c) Apresente fatos de forma precisa;
- d) Apresente evidências e articule argumentos de forma lógica;
- e) Use frases curtas, evitando períodos longos que se estendem por diversas linhas;
- f) Crie coesão textual por meio do sequenciamento lógico das ideias e do uso de conectivos adequados;
- g) Prefira usar a ordem direta (sujeito, verbo, objeto e complementos), evitando orações intercaladas, parêntesis e travessões (BRASIL, 2009a);
- h) Complemente o texto com figuras, fotografias, gráficos, diagramas, mapas, caixas de texto e tabelas;
- i) Evite o uso de sinônimos para designar as mesmas coisas. Diferentemente de um texto literário, no relatório devem-se usar os mesmos termos do início ao fim;
- j) Evite abreviaturas;
- k) Evite termos eruditos e expressões em outros idiomas.

### **Convicção**

Expor os achados e as conclusões com firmeza. Evite expressões que transmitam insegurança e dúvida para o leitor, como “salvo melhor juízo” ou “parece que”. A informação apresentada deve convencer os leitores sobre a validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e os benefícios decorrentes da implementação das propostas. Portanto, os achados devem ser apresentados de forma persuasiva, articulando-se as conclusões e propostas de forma que elas decorram logicamente ou analiticamente dos fatos e argumentos apresentados (ISSAI 3000/5.2, 2004). O relatório deve ser convincente de modo que as deliberações do Tribunal ganhem apoio dos atores capazes de influenciar na gestão do objeto auditado, sejam implementadas e gerem melhorias de desempenho em benefício da sociedade.

### **Concisão**

Produzir texto que não seja mais extenso do que o necessário para transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões (ISSAI 3000/5.2, 2004). Por concisão, deve-se dar preferência a citações indiretas no lugar de longas transcrições de textos originais, resumindo-se as informações que se deseja transmitir. Como padrão indicativo, a parte textual dos relatórios de auditoria operacional, exceto proposta de encaminhamento, não deve exceder 50 páginas. A análise de temas muito complexos pode requerer relatórios mais longos, mas relatórios completos e também concisos são mais úteis ao leitor e têm maior probabilidade de serem lidos por público maior (ISSAI 3000/5.2, 2004).

### **Exatidão**

Garantir que todas as informações apresentadas sejam precisas e corretamente registradas. Exatidão é indispensável para assegurar ao leitor que o relatório é crível e confiável. Uma imprecisão no relatório pode lançar dúvida sobre a validade de todo o trabalho e desviar a atenção de pontos importantes (ISSAI 3000/5.2, 2004). Exatidão também significa que sejam descritos corretamente o escopo e a metodologia, bem como apresentados os achados e conclusões de forma consistente com o escopo da auditoria (ISSAI 3000/5.2, 2004). Além disso, o relatório deve informar sobre a qualidade dos dados e o grau de precisão das estimativas.

### **Relevância**

Expor apenas o que tem importância, considerando os objetivos da auditoria. Evite longos trechos descritivos que não acrescentam informação necessária à fundamentação dos argumentos. Os relatos não precisam incluir todas as situações encontradas, cujo registro fica preservado nos papéis de trabalho.

### **Tempestividade**

Cumprir o prazo previsto para elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade (BRASIL, 2009a). O relatório deve conter informação atualizada para que possa subsidiar órgãos auditados, bem como formuladores de políticas e demais atores interessados, no aperfeiçoamento de suas atividades. O teor da informação deverá, portanto, agregar valor. (ISSAI 3000/5.3, 2004; ISSAI 400/8.i, 2001). O descumprimento de prazos prejudica a supervisão da auditoria, a participação dos auditados e o encaminhamento processual.

### **Objetividade**

Produzir texto imparcial, equilibrado e neutro (ISSAI 3000/5.3, 2004). Alguns dos aspectos da objetividade na condução da auditoria, que refletirão no relatório são os seguintes:

- a) A estratégia metodológica definida para a auditoria deve assegurar que a seleção dos fatos investigados e apresentados no relatório não seja viesada (ISSAI 3000/5.3, 2004);
- b) Os achados e o relatório devem estar baseados nas evidências obtidas;
- c) Os fatos devem ser registrados de acordo com a sua relevância para o escopo da auditoria. Fatos relevantes não devem ser excluídos, nem pequenas falhas devem ser exageradas (ISSAI 3000/5.3, 2004);
- d) As explicações gerenciais sempre deverão ser solicitadas e criticamente avaliadas (ISSAI 3000/5.3, 2004);
- e) Os fatos devem ser apresentados separadamente das opiniões (ISSAI 3000/5.3, 2004);
- f) A linguagem utilizada deve ser isenta de qualquer conotação tendenciosa ou ambígua, de forma a evitar atitude defensiva e oposição (ISSAI 3000/5.3, 2004);

- g) O relatório de auditoria deve apontar tanto achados negativos quanto fatos positivos. Apesar de o relatório ser focado em falhas e desempenho insuficiente, a apresentação de evidências de forma não viesada contribui para aumentar sua credibilidade (ISSAI 3000/5.3, 2004);
- h) A apresentação de fragilidades e achados críticos deve ocorrer de modo que induza a correção, bem como aperfeiçoe sistemas e diretrizes internas (ISSAI 400/24, 2001);
- i) O relatório deve ser redigido de forma a denotar impessoalidade

### **Completude**

Apresentar toda a informação e argumentos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos temas e situações relatadas e registrar todos os elementos necessários à composição do relatório (ISSAI 3000/5.2, 2004). As relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser verificáveis, bem como expressas de forma clara e completa. (ISSAI 3000/5.2, 2004).

### **Componentes do Relatório Preliminar de Auditoria**

O relatório preliminar de auditoria divide-se em elementos pré-textuais, texto e elementos pós-textuais. Os elementos pré-textuais são: folha de rosto, resumo, lista de siglas, lista de figuras, lista de tabelas e sumário. O texto compõe-se de: introdução; visão geral; capítulos principais; análise dos comentários do gestor; conclusão e proposta de encaminhamento. Os elementos pós-textuais são: apêndices; referências e glossário.

O texto deve ser dividido em capítulos, e estes, em subtítulos. A seguir se apresenta estrutura recomendada para a parte textual do relatório preliminar de auditoria operacional.

- i. Introdução**
  - a. Antecedentes
  - b. Identificação do objeto da auditoria
  - c. Objetivo e escopo da auditoria
  - d. Procedimentos e Metodologia
  - e. Forma de organização do relatório
- ii. Visão Geral**
  - a. Relevância do tema
  - b. Objetivos
  - c. Responsáveis
  - d. Histórico
  - e. Legislação Pertinente
  - f. Indicadores de Desempenho
  - g. Aspectos Orçamentários
- iii. Achados de Auditoria**
  - a. Objetivo do capítulo
  - b. Contextualização específica para o capítulo
  - c. Descrição do conteúdo do capítulo
  - d. Descrição concisa do achado
  - e. Critério
  - f. Análise das evidências
  - g. Causas
  - h. Efeitos e riscos decorrentes da manutenção da situação encontrada
  - i. Boas práticas
  - j. Conclusão
  - k. Propostas

- l. Benefícios esperados
- iv. **Conclusão**
- v. **Proposta de Encaminhamento**

### **Introdução**

A introdução é a parte inicial do texto e deve conter os elementos necessários para situar o tema da auditoria. Compõe-se dos seguintes elementos:

- a) Antecedentes, que contemplam as razões que originaram a auditoria, a decisão que a autorizou e a existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto;
- b) Identificação simplificada do objeto de auditoria. Detalhes são apresentados na visão geral;
- c) Objetivos e escopo da auditoria, onde devem ser claramente enunciados os objetivos gerais e específicos e os limites do trabalho, especificando os sistemas ou aspectos que foram auditados, bem como a justificativa de se ter adotado a abordagem descrita;
- d) Procedimentos e Metodologia, que compreende os procedimentos e os métodos a serem empregados na coleta e na análise dos dados. A metodologia deve ser exposta resumidamente, registrando-se detalhes em apêndice. Devem ser mencionadas as limitações impostas ao trabalho associadas à metodologia usada para investigar as questões de auditoria; à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, ou seja, as áreas e os aspectos não analisados.
- e) Organização do relatório. Com o fim de tornar mais clara a lógica do relato, será acrescentado ao final da introdução, o referido item, que descreve a forma de organização do relatório. Deve fazer a descrição breve dos temas tratados nos capítulos principais, ressaltando a ligação lógica entre eles.

### **Visão geral**

Na visão geral, descrevem-se as características do objeto de auditoria que são necessárias para a compreensão do relatório, fazendo-se as correlações com os objetivos da auditoria, quando for o caso. Os textos analíticos resultantes da aplicação das técnicas de diagnóstico são importantes para subsidiar a redação desse capítulo. Alguns dos elementos da visão geral podem ser: relevância do tema; objetivos; responsáveis; histórico; legislação pertinente; indicadores de desempenho e aspectos orçamentários.

As informações que comporão a visão geral dependem dos objetivos da auditoria. Além disso, por concisão, é possível apresentar informações específicas nos capítulos principais, sem repeti-los na visão geral. Da mesma forma, é possível registrar em apêndice dados históricos ou outras informações de contextualização não diretamente relacionadas com o objetivo da auditoria.

### **Achados de Auditoria**

Os capítulos principais compõem-se do relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria. Os capítulos devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante. O mesmo se aplica à apresentação dos achados dentro de cada capítulo, em subtítulos apresentados em ordem decrescente de relevância.

A estrutura recomendada pretende abranger casos gerais e mais frequentes. Não significa que cada elemento do relato tenha que ser apresentado em apenas um parágrafo ou que todos os elementos tenham que estar presentes. Dependendo do tipo de questão de auditoria, nem sempre é possível identificar causas ou formular propostas, por exemplo. Além disso, a discussão das evidências pode ser extensa, incluindo a apresentação de gráficos, tabelas e outras ilustrações.

Ponto crucial do relatório é a análise das evidências. As evidências devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. Os

argumentos que fundamentam a posição da equipe devem ser confrontados com os melhores argumentos contrários (ISSAI 3000/4.5, 2004).

Os subtítulos devem conter as conclusões referentes ao ponto tratado. As conclusões são afirmativas relacionadas com o objetivo da investigação, deduzidas da análise das evidências, em contraste com os critérios.

Em seguida, se for o caso, deve-se formular resumidamente a proposta que constará do capítulo “proposta de encaminhamento”, sem, no entanto, enunciá-la de forma idêntica. A proposta pode basear-se em conclusões de mais de um subtítulo. Para evitar sua repetição em vários trechos, a proposta pode ser formulada junto com a conclusão do capítulo.

Por fim, deve-se quantificar ou, se não for possível, estimar os benefícios que poderão ser obtidos, caso as propostas sejam implementadas.

Também por concisão e caso seja conveniente, poderá estimar os benefícios esperados ao final do capítulo ou na conclusão do relatório, agrupando propostas que contribuam para a obtenção do mesmo benefício (BRASIL, 2009a) e detalhar a memória de cálculo em apêndice.

### **Conclusão**

Esse capítulo deve trazer as respostas às questões de auditoria. As conclusões devem responder aos objetivos da auditoria, basear-se na racionalidade e em critérios específicos da auditoria (ISSAI 3000/4.5, 2004). As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. Devem destacar os pontos mais importantes da auditoria e as principais propostas de deliberações (ISSAI 3000/4.3, 2004).

Conclusões são afirmações sintéticas e, como tal, inevitavelmente omitem ou simplificam algumas das informações registradas no corpo do relatório (NAO, 200-).

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 quantificando-os, sempre que possível, em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria. Devem ser relatadas as dificuldades enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades.

### **Proposta de encaminhamento**

Caso sejam propostas deliberações, elas devem ter correspondência clara com os achados e devem ser baseadas nas causas desses achados (ISSAI 3000/5.2, 2004). As propostas de encaminhamento são recomendações e determinações que a equipe de auditoria demonstra serem necessárias e que contribuirão para sanar alguma deficiência identificada pela auditoria.

A causa do problema pode estar fora do controle do auditado. Nesse caso, a proposta pode ser direcionada para outro órgão/entidade, hipótese na qual se recomenda que ela seja discutida com os interessados. Propostas devem ser formuladas focando “o quê” deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não o “como”, embora circunstâncias possam surgir que demandem a formulação de propostas específicas, como aperfeiçoamento ou correção de regulamentos (ISSAI 400/25, 2001). Essa orientação se deve ao fato de que a equipe de auditoria não pode alegar ter descoberto a única solução para sanar o problema identificado (ISSAI 3000/2.1, 2004). Nos capítulos principais, a equipe pode mencionar possíveis medidas que podem ser adotadas pelos gestores, com base, por exemplo, em boas práticas.

Na elaboração da proposta de encaminhamento deverá se destacar, mediante ordenação adequada, as propostas mais importantes. Além disso, deverão ser agrupadas por destinatário e por tema. Dessa forma, propostas que tiverem relação entre si, mesmo que tenham sido mencionadas em subtítulos diferentes, ficarão agrupadas, em razão da conexão com um mesmo tema.

É importante garantir que as propostas sejam exequíveis, agreguem valor e tenham relação com os objetivos da auditoria (ISSAI 3000/4.5, 2004). 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. Por essas razões, a equipe deve formular o número estritamente necessário de propostas que contemple a correção das principais deficiências identificadas

#### **Encaminhamento do Relatório Preliminar para Comentários do Gestor**

Concluído o Relatório Preliminar, o Relator o encaminhará ao gestor responsável pelo órgão/entidade auditada, para que esse possa se manifestar e tecer seus comentários acerca dos achados da auditoria e das propostas de encaminhamento.

#### **Emissão de Relatório Final**

Apresentados os comentários do gestor, estes serão analisados e registrados pela unidade técnica competente e, ainda, incorporados ao Relatório Preliminar, complementando-o, ou até mesmo corrigindo-o se assim decidir a unidade técnica, a partir do qual será denominado Relatório Final da Auditoria.

Lavrado o Relatório Final, neste deve ser proposta determinação no sentido de que o auditado elabore e encaminhe ao Tribunal 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 (BRASIL, 2009a).

#### **Apreciação e Deliberação do Relatório Final**

Constituído o Relatório Final da auditoria pela unidade técnica competente, este será encaminhado ao Relator para as providências cabíveis e posterior encaminhamento ao Plenário do Tribunal para apreciação e deliberação.

Nas deliberações em processos referentes à auditoria operacional caberão recomendações e/ou determinações.

A decisão do Tribunal em processo de auditoria operacional conterà determinação para que o responsável pelo órgão/entidade auditada apresente plano de ação e fixará prazo para seu encaminhamento.

O Plenário do Tribunal deliberará pela homologação ou não do Relatório Final.

#### **Elaboração e Aprovação do Plano de Ação**

Considerando que o gestor tem a responsabilidade de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria, cabe a ele apresentar proposta das medidas a adotar e o respectivo cronograma. Isso é feito por meio do plano de ação.

O plano de ação é um documento apresentado pelo gestor ao TCE que formaliza as medidas que serão adotadas para atender as deliberações propostas no sentido de corrigir os problemas identificados durante a auditoria. Envolve, basicamente, um cronograma em que são definidos responsáveis, atividades e prazos para a implementação das deliberações. Esse instrumento norteia o processo de monitoramento e tende a aumentar a sua efetividade.

Os itens que compõem a Plano de Ação são apresentados no Quadro 12 a seguir.

#### **Quadro 12**

##### **Modelo de Plano de Ação**

<b>Recomendações /</b>	<b>Medidas Proposta e/ou</b>	<b>Prazo Limite de</b>	<b>Responsável pela</b>
------------------------	------------------------------	------------------------	-------------------------

Determinações	em Implementação	Implementação das Medidas	Implementação
Relacionar as recomendações / determinações dispostas no relatório final de auditoria	Identificar quais medidas serão adotadas para implementar as recomendações / determinações e assim mitigar as causas e apontados na auditoria	Prazo esperado para implementação das medidas propostas	Identificação do órgão / setor responsável pela implementação das medidas propostas

A elaboração do plano de ação deverá ser realizada pelos gestores e apresentada ao TCE no prazo estipulado pelo Acórdão. É interessante que a equipe de auditoria oriente no processo de construção do plano, a ser entregue no prazo estabelecido pelo Acórdão e para que o documento apresentado atenda às necessidades de monitoramento e abranja medidas satisfatórias para solucionar os problemas identificados.

Essa interação pode ser viabilizada por meio de reuniões com os gestores. O resultado esperado desse esforço é que o plano de ação seja exequível.

Apresentado o Plano de Ação pelo gestor, este será analisado pela unidade técnica competente, e encaminhando ao Relator que o submeterá ao Plenário do Tribunal para aprovação. Aprovado pelo Plenário, o Plano de Ação terá a natureza de compromisso do órgão ou entidade auditada com o Tribunal.

O Relator fixará prazo para que o gestor do órgão ou entidade auditada apresente relatórios periódicos de acompanhamento da execução referentes à adoção das medidas recomendadas e/ou determinadas, autorizará o monitoramento em procedimento específico, prevendo prazo para seu início e determinará o arquivamento do processo relativo ao relatório final da respectiva auditoria.

### Monitoramento

Monitoramento é a verificação do cumprimento das deliberações do TCE na auditoria operacional e dos resultados delas advindos, com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos, mediante relatórios parciais e final.

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

O monitoramento permite aos gestores e demais partes envolvidas acompanhar o desempenho do objeto auditado, pois atualiza o diagnóstico e oferece informações necessárias para verificar se as ações adotadas têm contribuído para o alcance dos resultados desejados. Além disso, o monitoramento ajuda a identificar as barreiras e dificuldades enfrentadas pelo gestor para solucionar os problemas apontados.

A partir dos relatórios periódicos de acompanhamento da execução, apresentados pelo gestor, será estabelecido o cronograma de monitoramento (quantidade, periodicidade, prazo) que deverá ser adaptado às particularidades de cada auditoria e definido a partir do teor das deliberações do TCE e das datas estabelecidas no plano de ação.

É importante que o monitoramento não demore muito a iniciar, para que não se perca a expectativa de controle. Também não vale a pena monitorar as atividades por muito tempo, pois, de acordo com a experiência do *Government Accountability Office* (GAO), a maior parte das deliberações é implementada até três anos após a realização da auditoria.

O monitoramento será realizado por meio de auditoria, que terá as mesmas etapas da auditoria operacional – planejamento, execução, relatório – com relatório específico, que após concluso será juntado ao processo original da auditoria operacional.

Nos monitoramentos, além de verificar se as determinações e/ou recomendações específicas estão sendo implementadas ou não, a equipe de auditoria também observará se os pontos fracos identificados na auditoria e/ou nos monitoramentos estão sendo corrigidos.

Os relatórios de monitoramento deverão ser documentos autônomos, ou seja, cada um deverá conter informações suficientes, de forma que não seja necessária, para o entendimento do tema, a leitura do relatório de auditoria e de outros relatórios de monitoramento. O relatório de monitoramento tem por objetivos: apresentar a situação de implementação das deliberações e demonstrar, analiticamente, o benefício efetivo decorrente dessa implementação.

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

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

Quando a deliberação for uma determinação, deve-se substituir os termos “implementada” e “em implementação” por “cumprida” e “em cumprimento”. Caso seja fixado prazo pelo TCE para atendimento da deliberação, deve-se registrar se o cumprimento encontra-se em andamento dentro do prazo fixado ou se o prazo já expirou.

O Quadro 13 a seguir exemplifica o quadro resumo da situação de implementação das deliberações.

**Quadro 13**

**Resumo da Situação de Implementação das Deliberações**

Situação	1º Monitoramento		2º Monitoramento		3º Monitoramento	
	Itens	%	Itens	%	Itens	%
Implementada / cumprida	1.4; 1.7; 1.12	21,4	1.2; 1.4; 1.5; 1.7; 1.12	35,7	1.1; 1.2; 1.3; 1.4; 1.5; 1.7; 1.8; 1.10; 1.11; 1.12; 2.1	71,4
Parcialmente implementada/ cumprida		0,0	1.1; 1.3; 1.6; 1.9; 1.10; 1.11; 2.1; 2.2	57,1	2.2; 1.6; 1.9	21,4
Em implementação	1.1; 1.2; 1.3; 1.5; 1.9; 1.10; 1.11	50,0		0,0		0,0

Não implementada/não cumprida	1.6; 2.1; 2.2	21,4		0,0		0,0
Não aplicável	1.8	7,2	1.8	7,2	1.8	7,2

Fonte: Manual da ANOP do TCU, 2010

A unidade técnica responsável pelos monitoramentos avaliará a conveniência de aplicar, no monitoramento final, procedimentos de coleta e análise de dados semelhantes aos usados durante a auditoria. A principal razão para aplicar esses procedimentos é a expectativa de conseguir mensurar benefícios.

Os Relatórios de Monitoramento serão encaminhados ao Relator para providências cabíveis e posterior encaminhamento ao Plenário do Tribunal para apreciação e deliberação.

### **Relatórios Parciais de Monitoramento**

Os Relatórios Parciais de Monitoramento terão por objetivo verificar se as determinações e/ou recomendações previstas no Plano de Ação, aprovado pelo Tribunal, estão sendo implementadas, sendo recomendável que, durante o monitoramento, a Comissão de Auditoria também verifique se estão sendo corrigidos os pontos fracos identificados na auditoria e/ou nos monitoramentos

Cada Relatório Parcial de Monitoramento é um documento autônomo, ou seja, deve conter informações suficientes, de forma que não seja necessária, para o entendimento do tema, a leitura do relatório de auditoria e de outros relatórios de monitoramento e será encaminhado ao Relator, para as providências cabíveis.

Observadas nos Relatórios Parciais de Monitoramento circunstâncias supervenientes que demandem ajustes nas recomendações e/ou determinações contidas no Plano de Ação original, essas poderão ser adaptadas de modo a adequá-las à essa nova realidade. Esses ajustes sujeitam-se aos procedimentos de elaboração e aprovação do Plano de previstos na respectiva Resolução Administrativa.

### **Relatório Final de Monitoramento**

O Relatório Final de monitoramento tem por objetivos apresentar a situação de implementação das deliberações e demonstrar, analiticamente, o benefício efetivo decorrente dessas implementações.

Deverá conter a síntese de todas as medidas adotadas, com a indicação do grau de implementação das recomendações e/ou determinações.

É documento autônomo, devendo conter informações suficientes para o entendimento do tema, de forma que não seja necessária a leitura do relatório de auditoria e de outros relatórios de monitoramento.

Constituído o Relatório Final do Monitoramento da auditoria pela unidade técnica competente, este será encaminhado ao Relator, para as providências cabíveis e posterior encaminhamento ao Plenário do Tribunal para sua apreciação e deliberação, a qual encerrará o ciclo da respectiva Auditoria Operacional.

### **Divulgação da Auditoria Operacional**

Após a apreciação pelo Plenário do Tribunal, será dada publicidade dos resultados da Auditoria Operacional (Relatório Final de Auditoria e Relatórios de Monitoramento), mediante a disponibilidade dos relatórios no sítio do Tribunal e apresentação de informações resumidas dos

trabalhos realizados para fins de sua divulgação, bem como para a distribuição para órgãos públicos, parlamentares, mídia e outras entidades relacionadas com os programas/ações auditados.

### **Controle de Qualidade**

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

A qualidade no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria operacional é assegurada pela aderência a princípios, procedimentos e metodologias específicos, visando ao alcance de níveis crescentes de objetividade, confiabilidade, consistência e utilidade na elaboração dos relatórios e dos demais documentos produzidos. O controle de qualidade é exercido com os seguintes objetivos:

- a) Assegurar a qualidade dos relatórios de auditoria (ISSAI 200/1.27, 2001);
- b) Identificar oportunidades de melhoria na condução de trabalhos futuros e evitar a repetição de deficiências (ISSAI 200/1.27, 2001);
- c) Localizar deficiências no desenvolvimento dos trabalhos e corrigi-las tempestivamente;
- d) Reduzir o tempo de tramitação dos processos das auditorias;
- e) Diminuir a necessidade de retrabalho para correção de deficiências;
- f) Evidenciar boas práticas na execução dos trabalhos que possam ser disseminadas;
- g) Contribuir para o desenvolvimento de competências por meio da identificação de necessidades de treinamento;
- h) Identificar a necessidade de revisão ou de elaboração de documentos técnicos que contenham orientações para a execução das atividades;
- i) Suprir a administração com informações sistemáticas e confiáveis sobre a qualidade dos trabalhos (NAO, 1996).

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

- a) Checklists de qualidade;
- b) Cronograma de Atividades;
- c) Matriz de planejamento;
- d) Matriz de achados;
- e) Painéis de referência;
- f) Comentários dos gestores.

### **REFERÊNCIAS**

- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). ISO Guia 73:2009. Rio de Janeiro, 2009.
- \_\_\_\_\_. Informação e Documentação Apresentação de citações em documentos: NBR 10520. Rio de Janeiro, 2002.
- \_\_\_\_\_. Informação e Documentação Referências Elaboração. NBR 6023. Rio de Janeiro, 2000.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. Padrões de Auditoria de Conformidade. Brasília, 2009a.
- \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Padrões de Monitoramento. Brasília, 2009b.
- \_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional / Tribunal de Contas da União. -- 3.ed., 2010.
- CONSTANZA, R.; PATTEN, B. C. Defining and predicting sustainability. *Ecological Economics* 15(3): 193-196, 1995.

International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). Auditing Standards Basic Principles in Government Auditing. (ISSAI 100). Viena, 2001. Disponível em: [http://www.issai.org/media\(629,1033\)/ISSAI\\_100\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(629,1033)/ISSAI_100_E.pdf). Acesso em: 5 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional: normas e diretrizes para a auditoria operacional baseadas nas Normas de Auditoria e na experiência prática da INTOSAI./.— International Organization of Supreme Audit Institutions; Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

\_\_\_\_\_. Field Standards in Government Auditing (ISSAI 300). Viena, 2001a. Disponível em: [http://www.issai.org/media\(630,1033\)/ISSAI\\_300\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(630,1033)/ISSAI_300_E.pdf). Acesso em: 5 set. 2015.

\_\_\_\_\_. General standards in Government Auditing and standards with ethical significance (ISSAI 200). Viena, 2001. Disponível em: [http://www.issai.org/media\(630,1033\)/ISSAI\\_200\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(630,1033)/ISSAI_200_E.pdf). Acesso em: 5 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Implementation Guidelines for Performance Auditing (ISSAI 3000). Viena, 2004. Disponível em: [http://www.issai.org/media\(381,1033\)/ISSAI\\_3000E.pdf](http://www.issai.org/media(381,1033)/ISSAI_3000E.pdf). Acesso em: 5 set. 2015.

\_\_\_\_\_. Reporting Standards in Government Auditing (ISSAI 400). Viena, 2001b. Disponível em: [www.issai.org](http://www.issai.org). Acesso em: 5 set. 2015.

HATRY, Harry P.; WINNIE, Richard E.; FISK, Donald M. Practical Program Evaluation for State and Local Governments. 2a edição. The Urban Institute Press. Washington, 1981.

MOLUND, S.; SCHILL, G. Looking Back Moving Forward – Sida Evaluation Manual, 2004.

NATIONAL AUDIT OFFICE (NAO). Collecting, analysing and presenting data. London: NAO, 1996.

\_\_\_\_\_. Designing vfm studies A guide. London: NAO, 1997.

\_\_\_\_\_. Getting to the heart of the matter. London, [199-].

\_\_\_\_\_. Writing Smart Recommendations. London: NAO, 200-.

POLLITT, Christopher; GIRRE, Xavier; LONSDALE, Jeremy; MUL, Robert; SUMMA, Hilikka; WAERNESS, Marit. Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries. Oxford University Press. Oxford, 2002.

## **Responsabilidade pelo Conteúdo**

Secretaria de Controle Externo  
Comissão Especial de Auditoria Operacional

### **Equipe Técnica**

José Ricardo Moreira Dias  
Francisco das Chagas Evangelista  
Jocyrrégia Maria Peixoto Alves  
João Vier Freires Neto  
Maria de Fátima Teixeira Brasil  
Sérgio Luiz Conde de Oliveira