



Manual de **Auditoria Operacional**

Edição
2025

tce
mt

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO

SECRETARIA GERAL DE CONTROLE EXTERNO

MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL

PRODUÇÃO DE CONTEÚDO TÉCNICO

Supervisão: Patrícia Leite Lozich – Secretária-geral de Controle Externo

Produção/atualização de conteúdo: Lidiane Anjos Bortoluzzi - Auditora Pública Externa

Revisão: Bruno Alberto Zys – Secretário-geral Adjunto de Controle Externo, Renan Godoi Ventura Menegão e Sergio Henrique Pio de Sales – Assessores do Núcleo de Desenvolvimento do Controle Externo

Edição 2025



SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 6 |
| CAPÍTULO 1 – PRINCÍPIOS GERAIS: O QUE É UMA AUDITORIA OPERACIONAL? | 7 |
| 1.1 Princípios avaliados pelas auditorias operacionais | 8 |
| 1.1.1 Economicidade – manter o custo baixo | 8 |
| 1.1.2 Eficiência – aproveitar ao máximo os recursos disponíveis | 9 |
| 1.1.3 Efetividade – alcançar as metas ou objetivos estipulados | 10 |
| 1.1.4 Responsabilização e transparéncia – como agregar valor às auditorias operacionais | 11 |
| 1.2 Etapas de trabalho nas auditorias operacionais | 11 |
| CAPÍTULO 2 – COMO REALIZAR O CONTROLE DE QUALIDADE E QUAIS SÃO AS RESPONSABILIDADES DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIAS OPERACIONAIS? | 13 |
| 2.1 Designação e apresentação da equipe | 13 |
| 2.2 Normas de conduta | 14 |
| 2.3 Responsabilidades | 16 |
| 2.3.1 Responsabilidades do supervisor | 16 |
| 2.3.2 Responsabilidades do coordenador | 17 |
| 2.3.3 Responsabilidades dos membros das equipes de auditoria | 18 |
| 2.4 Ferramentas de controle de qualidade | 19 |
| CAPÍTULO 3 – COMO SELECIONAR UM TEMA DE AUDITORIA? | 25 |
| 3.1 Critérios | 26 |
| 3.1.1 Materialidade | 26 |
| 3.1.2 Relevância | 27 |
| 3.1.3 Risco | 27 |
| 3.2 Definição do tema de auditoria a partir de levantamentos | 28 |
| CAPÍTULO 4 – COMO PLANEJAR UMA AUDITORIA OPERACIONAL? | 29 |
| 4.1 Levantamentos preliminares de informações | 30 |
| 4.2 Técnicas de diagnóstico | 31 |
| 4.2.1 Visita exploratória | 32 |
| 4.2.2 Análise Stakeholder – partes interessadas na auditoria operacional | 33 |
| 4.2.3 Mapa de processos e mapa de produtos | 35 |
| 4.2.4 Análise SWOT – Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças | 37 |
| 4.2.5 Diagrama de Verificação de Risco – DVR | 39 |
| 4.2.6 Inventário de riscos e controles e delimitação de riscos | 39 |
| 4.2.7 Análise RECI ou matriz de responsabilidades | 47 |
| 4.2.8 Diagrama Ishikawa | 48 |
| 4.2.9 Árvore de problemas | 49 |
| 4.3 Planejamento da auditoria após a fase preliminar | 50 |
| 4.3.1 Definição do objetivo e escopo da auditoria | 50 |
| 4.3.2 Especificação dos critérios de auditoria | 54 |
| 4.3.3 Matriz de planejamento | 55 |
| 4.3.4 Painel de Referência para validação da matriz de planejamento | 57 |
| 4.3.5 Elaboração do relatório de visão geral e projeto de auditoria | 58 |
| 4.4 Elaboração dos instrumentos de coleta de dados | |



| | |
|--|------------|
| 4.4.1 Questionário..... | 60 |
| 4.4.2 Entrevista | 62 |
| 4.4.3 Observação direta | 65 |
| 4.4.4 <i>Benchmarking</i> | 66 |
| 4.4.5 Grupo focal | 66 |
| 4.5 Realização de teste-piloto | 67 |
| CAPÍTULO 5 – COMO EXECUTAR UMA AUDITORIA OPERACIONAL?..... | 68 |
| 5.1 Desenvolvimento dos trabalhos de coleta de dados | 68 |
| 5.2 Matriz de achados..... | 70 |
| 5.2.1 Achado de Auditoria | 72 |
| 5.2.2 Evidências e análises | 75 |
| 5.3 Coleta de dados | 77 |
| 5.4 Análise dos dados coletados | 78 |
| 5.5 Painel de Referência para validação da matriz de achados | 79 |
| CAPÍTULO 6 – COMO ELABORAR O RELATÓRIO?..... | 80 |
| 6.1 Estrutura do Relatório | 80 |
| 6.1.1 Capa | 82 |
| 6.1.2 Folha de rosto | 82 |
| 6.1.3 Resumo..... | 83 |
| 6.1.4 Sumário, lista de figuras, tabelas, gráficos e outros | 83 |
| 6.2 Corpo do relatório | 84 |
| 6.2.1 Introdução..... | 84 |
| 6.2.2 Visão geral do objeto avaliado | 84 |
| 6.2.3 Capítulos principais | 85 |
| 6.2.4 Análise dos comentários dos gestores | 86 |
| 6.2.5 Conclusão | 86 |
| 6.2.6 Proposta de encaminhamento e determinações/recomendações | 87 |
| 6.3 Elementos pós-textuais – apêndices..... | 90 |
| 6.4 Divulgação..... | 91 |
| CAPÍTULO 7 – COMO ORGANIZAR OS PROCESSOS DE TRABALHO?..... | 92 |
| 7.1 Organização de papéis de trabalho | 92 |
| CAPÍTULO 8 – COMO ORGANIZAR UM PAINEL DE REFERÊNCIA?..... | 94 |
| CAPÍTULO 9 – COMO MONITORAR UMA AUDITORIA OPERACIONAL?..... | 97 |
| 9.1 Execução do monitoramento | 98 |
| 9.2 Plano de ação | 99 |
| 9.3 Grupo de contato | 100 |
| 9.4 Relatório de monitoramento | 101 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 103 |
| APÊNDICE A – Modelo de Informação do Supervisor para auditorias operacionais. | |



LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|---|----|
| Diagrama 1 – Relação entre os três Es - Economicidade, Efetividade e Eficiência | 8 |
| Diagrama 2 – Etapas da auditoria operacional..... | 12 |
| Diagrama 3 – Avaliação do nível do risco inerente | 41 |
| Diagrama 4 – Avaliação do nível do risco residual | 42 |
| Diagrama 5 – Atributos dos achados de auditoria operacional | 72 |
| | |
| Modelo 1 – Cronograma de auditoria operacional..... | 20 |
| Modelo 2 – Checklist de controle de qualidade do planejamento da auditoria..... | 22 |
| Modelo 3 – Checklist de controle de qualidade da execução da auditoria..... | 22 |
| Modelo 4 – Checklist de controle de qualidade do relatório de auditoria operacional..... | 23 |
| Modelo 5 – Checklist de controle de qualidade do monitoramento de auditoria operacional | 24 |
| Modelo 6 – Checklist para os levantamentos preliminares | 30 |
| Modelo 7 – Registro de reuniões com os gestores..... | 33 |
| Modelo 8 – Estrutura da análise Stakeholder | 35 |
| Modelo 9 – Exemplo de utilização de mapa de processo..... | 36 |
| Modelo 10 – Estrutura de um mapa de produtos..... | 37 |
| Modelo 11 – Análise SWOT (Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças) | 38 |
| Modelo 12 – Diagrama de Verificação de Risco | 39 |
| Modelo 13 – Inventário de riscos e controles | 40 |
| Modelo 14 – Delimitação dos riscos a serem abordados na auditoria | 43 |
| Modelo 15 – Diagrama Ishikawa | 48 |
| Modelo 16 – Árvore de problemas | 49 |
| Modelo 17 – Matriz de Planejamento | 56 |
| Modelo 18 – Matriz de Procedimentos | 57 |
| Modelo 19 – Exemplo de pergunta com ordenação | 61 |
| Modelo 20 – Matriz de Achados | 71 |
| Modelo 21 – Apresentação do Achado de Auditoria nos relatórios | 73 |
| Modelo 22 – Organização de papéis de trabalho em meio digital | 93 |
| Modelo 23 – Ata e registro de participação nos painéis de referência | 96 |
| Modelo 24 – Estrutura do Plano de Ação a ser elaborado pelo Gestor | 99 |
| Modelo 25 – Estrutura do Plano de Ação a ser elaborado no caso de ações continuadas .. | 99 |
| | |
| Quadro 1 – Objetivos das técnicas de diagnóstico em auditoria operacional | 32 |
| Quadro 2 – Descrição dos parâmetros da avaliação do nível do risco inerente | 41 |
| Quadro 3 – Lista exemplificativa de fatores de risco | 43 |
| Quadro 4 – Exemplo de inventário de riscos e controles em auditoria operacional | 45 |
| Quadro 5 – Exemplos de delimitação dos riscos residuais e inerentes | 46 |
| Quadro 6 – Relação entre tipos de evidência de auditoria e diferentes métodos | 76 |
| Quadro 7 – Estrutura do relatório de auditoria operacional | |



LISTA DE SIGLAS

CGE/MT Controladoria Geral do Estado de Mato Grosso

CGU Controladoria Geral da União

DVR Diagrama de Verificação de Risco

EFS Entidade(s) Fiscalizadora(s) Superior(es)

GAO Escritório de *Accountability* Governamental dos Estados Unidos da América (*Government Accountability Office*)

GUID – Orientações da *Intosai* (*Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing*)

IDI – Iniciativa de Desenvolvimento da Intosai

Intosai Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions*)

IRB Instituto Rui Barbosa

ISSAI – Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions*)

MAO – Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União

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

NBASP Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público

RECI Análise para identificar quem é responsável, quem executa, quem é consultado e quem é informado

Segecex – Secretaria Geral de Controle Externo

SWOT Análise para identificar Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças (do inglês: *Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats*)

TCE – Tribunal de Contas Europeu

TCE/MT Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso

TCU – Tribunal de Contas da União

UCIs Unidades de Controle Interno



INTRODUÇÃO

1. O Manual de Auditoria Operacional do TCE/MT objetiva sistematizar conceitos, técnicas e metodologias e oferecer orientações para a realização e o controle de qualidade de auditorias operacionais no Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

2. Esta obra atualiza o Manual de Auditoria Operacional elaborado em 2017 (aprovado pela Resolução Normativa nº 4/2017-TP), promovendo o alinhamento às Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) na sigla em inglês da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), aos critérios constantes do Marco de Medição de Desempenho dos Tribunais de Contas (MMD-TC) e às Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público Nível 2 (Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público), recepcionadas pelo TCE/MT por meio da Resolução Normativa nº 20/2018-TP.

3. O presente Manual, após aprovado por Resolução Normativa, aplica-se de forma integral e obrigatória às fiscalizações operacionais com o objetivo de garantir a qualidade e a padronização desse tipo de auditoria.

4. O conteúdo apresentado nesta edição tem por base as normas que trazem os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100), os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 300), as Normas para Auditoria Operacional (ISSAI 3000), as Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional (ISSAI 3100) e as Orientações para o Processo de Auditoria Operacional (ISSAI 3200).

5. O Manual está dividido em nove capítulos: o capítulo 1 apresenta os princípios gerais das auditorias operacionais e seu ciclo de trabalho; o capítulo 2 traz os elementos necessários para o controle de qualidade e as responsabilidades dos profissionais de auditorias operacionais; o capítulo 3 trata dos critérios para seleção do objeto de auditoria; os capítulos 4 a 6 exploram, respectivamente, cada fase do trabalho – planejamento, execução e elaboração do relatório de auditoria operacional; o capítulo 7 trata dos métodos de organização dos papéis de trabalho; o capítulo 8 esclarece como organizar um painel de referência e, por fim, o capítulo 9 apresenta a metodologia para monitoramento dos resultados das auditorias operacionais no Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.

6. A atualização do manual foi necessária para adequá-lo às inovações normativas do novo marco referencial de Normas Profissionais da Intosai, revisado em 2019. Como principais alterações propostas a partir da referência inicial do manual elaborado em 2017, citam-se:

(a) a exigência de que, além dos responsáveis, os usuários previstos (organizações e pessoas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria operacional) sejam claramente identificados no relatório;

(b) a diretriz de que o objeto da auditoria operacional não precisa estar limitado a programas ou organizações, podendo incluir atividades, produtos, resultados e impactos;

(c) a recomendação de que se elabore um relatório equilibrado, com ênfase na busca de boas práticas e exemplos positivos que possam ser significativos e indutores de transformações e não apenas na busca por aspectos negativos dos objetos avaliados;

(d) a definição de que o auditor deve agir com respeito, flexibilidade, curiosidade e disposição para inovar por meio de uma abordagem crítica e, ao mesmo tempo, receptiva aos pontos de vista das diversas partes interessadas;

(e) a exigência de que os produtos da auditoria sejam apresentados em linguagem clara e formato mais simplificado, com abertura para formas de redação mais atrativas ao leitor, com o uso de infográficos, diagramas, mapas etc.;

(f) a definição mais clara da forma de comunicação do auditor com os auditados e com os usuários da auditoria.



CAPÍTULO 1 – PRINCÍPIOS GERAIS: O QUE É UMA AUDITORIA OPERACIONAL?

7. Antes de iniciar uma auditoria operacional, é importante entender seu conceito, objetivo e principais diferenças em relação aos demais tipos de auditoria. De acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores desenvolvidas pela Intosai, as **auditorias operacionais** possuem características próprias que as distinguem das auditorias tradicionais, com uma maior flexibilidade na escolha de temas, objetos de auditoria, métodos de trabalho e formas de comunicação.

8. A ISSAI 3000 é a Norma Internacional para Auditoria Operacional e deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100, ISSAI 300, ISSAI 3100 e ISSAI 3200. Essas normas fornecem os requisitos para a prática profissional de auditoria operacional, seguidos por explicações que visam aumentar a clareza e compreensão da norma.

O que é uma
auditoria
operacional?



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

Quais são os
objetivos de uma
auditoria
operacional?



A auditoria operacional visa contribuir para o aperfeiçoamento da economicidade, eficiência e efetividade. Visa também contribuir para a boa governança, *accountability* e transparência. A auditoria operacional procura fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para melhoria. (ISSAI 3000/18).

9. A auditoria operacional é mais aberta a julgamentos e interpretações e seus relatórios são mais analíticos e argumentativos, requerendo do auditor flexibilidade, criatividade e capacidade analítica. Esse tipo de auditoria foca sua avaliação a partir dos princípios da economicidade, eficiência e efetividade e objetiva identificar oportunidades de melhoria no seu objeto de análise.

Quais as principais diferenças entre a auditoria operacional e de conformidade?

AUDITORIA OPERACIONAL



- 1 - Avalia o atendimento aos princípios da economicidade, eficiência e efetividade;
- 2 - avalia o desempenho com o objetivo de contribuir para a melhoria da gestão pública;
- 3 - exige do gestor um perfil flexível e empreendedor.

AUDITORIA DE CONFORMIDADE

- 1 - Avalia o atendimento a leis e regulamentos;
- 2 - avalia se o gestor atuou conforme as exigências normativas;
- 3 - exige do gestor a conformidade com as exigências legais.



10. Importante destacar que é possível conduzir auditorias combinando, em um mesmo trabalho, aspectos operacionais e de conformidade (ISSAI 100/23), utilizando as técnicas das duas formas de abordagem. Nesses casos, a classificação do tipo da auditoria dependerá de seu objetivo principal.

1.1 Princípios avaliados pelas auditorias operacionais

11. Enquanto na auditoria de conformidade o foco reside na análise da despesa a partir de leis e regulamentos, na auditoria operacional o foco está na análise do desempenho das organizações no tocante aos princípios da economicidade, eficiência e efetividade, cujos principais aspectos são abordados nos itens seguintes.

Diagrama 1 – Relação entre os três Es - Economicidade, Efetividade e Eficiência



Fonte: ISSAI 3100/37.

1.1.1 Economicidade – manter o custo baixo

12. O princípio da economicidade significa minimizar os custos dos recursos na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço (ISSAI 300/11).

13. A auditoria operacional, no tocante ao princípio da economicidade, foca em avaliar como a entidade auditada tem conseguido minimizar os custos dos recursos (inssumos), levando em consideração a qualidade adequada desses recursos. Esse tipo de avaliação foca somente nos inssumos.



Principal questão considerando o critério da economicidade (ISSAI 3100/38):

1 - Os recursos utilizados estão sendo disponibilizados tempestivamente, em quantidade e qualidade adequadas, e com o melhor preço?

14. Neste enfoque, avalia-se a **capacidade da organização de gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição**. Na prática, quanto à economicidade, é comum ocorrer intersecção entre auditoria de conformidade e auditoria operacional, já que nos dois casos o objetivo é relatar em que medida há economicidade na forma com que os recursos são adquiridos (maior enfoque de conformidade) e utilizados (maior enfoque operacional).

1.1.2 Eficiência – aproveitar ao máximo os recursos disponíveis

15. O princípio da eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade (ISSAI 3100/8). A principal questão é saber se os recursos foram aplicados para obter uso ótimo ou satisfatório ou se resultados similares, em termos de qualidade e tempo, poderiam ter sido alcançados com menos recursos.



Principais questões considerando o critério da eficiência (ISSAI 3100/39):

1 - Estamos obtendo o máximo de produtos, em termos quantitativos e qualitativos, de nossos insumos?

2 - Poderiam ser obtidos os mesmos produtos com menos insumos?

16. Considerando que a eficiência é um conceito relativo, já que um processo, um instrumento ou programa é mais ou menos eficiente que um outro, em uma auditoria operacional sobre eficiência, é preciso algum tipo de comparação (ISSAI 3100/41).

17. Alguns exemplos incluem: comparar atividades similares em entidades comparáveis, comparar um processo (em uma entidade) com o mesmo processo em um momento anterior, comparar um processo antes e depois da adequação de política ou procedimento (ISSAI 3100/41).



1.1.3 Efetividade – alcançar as metas ou objetivos estipulados

18. O exame da efetividade da ação governamental ultrapassa a análise do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos e avalia se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores. Refere-se à relação entre metas ou objetivos de um lado, e os resultados de outro.



Principais questões considerando o critério da efetividade (ISSAI 3100/43-44):

- 1 - Em que medida os objetivos de um programa ou política pública são alcançados?
- 2 - Em que medida há contribuição do programa para a consecução dos objetivos?
- 3 - Há relação entre o alcance dos objetivos e a implementação do programa?

19. A efetividade traz também, em seu bojo, o **conceito de equidade** na distribuição de bens e serviços, o qual se baseia no princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado¹. Em auditoria operacional, o exame da equidade envolve a investigação dos critérios de alocação de recursos.



Principais questões considerando o critério da equidade:

- 1 - A alocação de recursos considerou o perfil socioeconômico da população-alvo?
- 2 - A alocação de recursos considerou o perfil de gênero da população-alvo?
- 3 - Nas estratégias adotadas pelo gestor público, há critérios definidos para adequar a oferta de serviços ou benefícios às diferentes necessidades do público-alvo?

20. Alguns manuais tratam o conceito de equidade no tocante à materialidade, ao se comparar o valor monetário *versus* a relevância social na seleção de temas ou critérios de auditoria². Em outros normativos, as questões relativas à equidade podem ser tratadas como um tema adicional em auditorias operacionais ou como um aspecto da efetividade. Nesse caso, seu exame pode envolver a igualdade de acesso a serviços, impactos distributivos e impactos nas disparidades regionais³.

¹ Cf. **Manual de auditoria operacional (MAO)** (TCU, 2020).

² **Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional** Versão 1 – Agosto de 2021 (IDI, 2021, p. 45).

³ **NBASP 3910 – Conceitos Centrais para Auditoria Operacional** - Tradução da GUID 3910 *Central Concepts for Performance Auditing* (IRB, 2021d, p. 13).



1.1.4 Responsabilização e transparência – como agregar valor às auditorias operacionais

21. Além de buscar promover a governança econômica, efetiva e eficaz, as normas inovam e exigem que as auditorias operacionais contribuam para a responsabilização e transparência, concentrando-se em áreas nas quais possam agregar valor para os cidadãos e que apresentem maior potencial de melhoria.

O QUE DIZ A NORMA?



A auditoria operacional promove a transparência ao proporcionar aos Poderes Legislativo e Executivo, aos contribuintes e a outras fontes de financiamento, assim como àqueles que são alvo das políticas de governo e à mídia, uma **perspectiva sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades governamentais** (GUID 3910/9).

A auditoria operacional não questiona as intenções e decisões do legislador ou da política, mas **examina se alguma falha em sua implementação impediu que os objetivos especificados fossem alcançados**. (ISSAI 300/12).

22. Para que possa agregar valor, a auditoria operacional deve contribuir diretamente para a disponibilização de informações úteis aos cidadãos, servindo também como base para a aprendizagem e o aperfeiçoamento do setor público. Neste intuito, é importante que o auditor pense com antecedência em como o trabalho será útil às organizações auditadas e aos demais usuários, formulando métodos, análises e estratégias de comunicação para maximizar o impacto de seu trabalho.

23. Entre os principais benefícios de uma auditoria operacional que agrupa valor, pode-se citar a identificação de desperdícios e ineficiências na prestação de serviços públicos; oportunidades para maximizar o retorno do investimento em serviços públicos; riscos para a consecução dos objetivos de políticas públicas; e questões de interesse social e econômico para os cidadãos.

1.2 Etapas de trabalho nas auditorias operacionais

24. As etapas de trabalho na auditoria operacional incluem:



Quais atividades devem ser realizadas em cada etapa de trabalho?



1 - Seleção do objeto a ser avaliado – definem-se as prioridades de temas a serem avaliados, haja vista a grande amplitude de atuação do controle externo, contrapondo-se à limitação de recursos e de equipes de trabalho;

2 - estudo preliminar e o planejamento da auditoria define-se a estratégia geral e elabora-se o projeto de auditoria, que deve incluir o detalhamento dos objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria;

3 - execução da auditoria – coletam-se e analisam-se dados e informações;

4 - relatório apresentam-se os resultados da auditoria por meio do relatório preliminar que é enviado ao gestor para comentários. Após a análise dos comentários do gestor pela equipe de auditoria, efetuam-se as alterações necessárias (se for o caso), obtendo-se o relatório conclusivo de auditoria.

5 - monitoramento – acompanham-se as providências adotadas pelo auditado em resposta às recomendações e determinações e permite avaliar se as ações adotadas em resposta aos achados e recomendações resolveram os problemas e/ou deficiências.

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

Diagrama 2 – Etapas da auditoria operacional



Fonte: MAO (TCU, 2020).

26. As etapas da auditoria operacional podem ser interativas, uma vez que novas perspectivas surgidas na fase de execução podem acarretar mudanças no plano de auditoria e em elementos importantes do relatório.



CAPÍTULO 2 – COMO REALIZAR O CONTROLE DE QUALIDADE E QUAIS SÃO AS RESPONSABILIDADES DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIAS OPERACIONAIS?

As EFS devem estabelecer e manter procedimentos apropriados para a ética e o controle de qualidade (ISSAI 100/35).

O QUE DIZ
A NORMA?



A EFS deve estabelecer e manter um sistema para salvaguardar a qualidade, que deve ser observado pelo auditor, a fim de garantir que todos os requisitos sejam atendidos, dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e imparciais, que agreguem valor e respondam às questões de auditoria (ISSAI 3000/79).

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

28. O objetivo é identificar eventuais deficiências no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria e oportunizar correções tempestivas. O controle de qualidade pode, ainda, contribuir para identificar a necessidade de treinamento da equipe técnica.

2.1 Designação e apresentação da equipe

A EFS deve assegurar que a equipe de auditoria possua, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria (ISSAI 3000/63).

O QUE DIZ
A NORMA?



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

29. A designação da equipe técnica ocorre mediante **Ordem de Serviço de Fiscalização**, na qual serão definidos o supervisor, o coordenador e os membros da equipe e o tema da auditoria operacional.

30. Os integrantes da equipe técnica são apresentados ao fiscalizado por meio de ofício do Conselheiro Relator ou por meio de portaria de designação advinda da Presidência do Tribunal de Contas. O ofício de apresentação deve conter o aviso de que a instituição será fiscalizada, o escopo genérico do trabalho, o prazo para realização do trabalho e a solicitação do apoio necessário à realização da tarefa.



Designação de equipes de auditoria no TCE/MT:



As auditorias operacionais devem ser realizadas por equipe composta **exclusivamente** por Auditores Públicos Externos.

❖ Quando a fiscalização envolver servidores de diversas unidades técnicas, o Secretário Geral de Controle Externo indicará os servidores que integrarão a equipe, compatibilizando com os líderes das Secretarias de Controle Externo eventuais alterações no Plano Anual de Atividades – PAT de suas unidades.

31. Para a designação das equipes, deve ser considerada a competência profissional dos auditores em termos de sólidos conhecimentos de auditoria operacional e de suas técnicas de investigação. Devem, igualmente, ser levadas em conta as habilidades pessoais, como capacidade analítica, capacidade de escrita e de comunicação, criatividade e receptividade em relação a visões e argumentos.

32. Caso seja necessário, deve ser requisitada a capacitação apropriada dos auditores e avaliada a necessidade de especialistas externos para complementar o conhecimento da equipe de auditoria.



❖ Importante lembrar que, mesmo no caso do apoio de especialistas, toda a responsabilidade pelo trabalho de auditoria e pelas conclusões do relatório **permanece** com o auditor e a equipe técnica de auditoria.

2.2 Normas de conduta

O QUE DIZ
A NORMA?



O auditor deve cumprir os procedimentos para independência e ética da EFS, os quais, por sua vez, devem cumprir as ISSAI sobre independência e ética (ISSAI 3000/21).

O auditor deve ter o cuidado de manter-se independente, de modo que os resultados e as conclusões da auditoria sejam imparciais e assim sejam reconhecidos pelos usuários previstos (ISSAI 3000/23).

O auditor deve manter um alto padrão de comportamento profissional (ISSAI 3000/75).

Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes (NBASP 100/36).

33. As normas de conduta do auditor público externo estão descritas na NBASP 130 Gestão da Ética pelos Tribunais de Contas e no Código de Ética do TCE/MT. Envolve a competência técnico-profissional, o ceticismo profissional, o julgamento profissional, o zelo e responsabilidade, a independência, a ética, o sigilo profissional, as relações humanas, a comunicação e a educação continuada.



34. O Código de Ética dos Servidores do TCE/MT⁴ estabelece os princípios e normas de conduta ética aplicáveis a seus servidores e exige que o exercício do cargo obedeça aos princípios da legalidade, dignidade, publicidade, decoro, zelo, eficácia, neutralidade político-partidária, religiosa e ideológica e consciência dos princípios éticos e morais que devem nortear o servidor, seja no exercício de seu cargo, função, seja fora dele.

O Código de Ética do TCE/MT exige que o servidor declare e justifique impedimento ou suspeição nas hipóteses de:



- 1 - realizar qualquer trabalho interno ou externo, ou outra tarefa que lhe tenha sido confiada, quando estiver presente conflito de interesse;
- 2 - participar de fiscalização ou de instrução de processo envolvendo interesse próprio, de cônjuge, de parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau;
- 3 - participar de fiscalização ou de instrução de processo que envolvam interesse de pessoa, órgão ou entidade com os quais tenha mantido, nos últimos cinco anos, vínculo afetivo, de inimizade ou profissional;
- 4 - atuar em processo em que tenha funcionado como advogado, perito ou servidor do sistema de controle interno.

35. O GUID 3910 detalha as principais ameaças ao cumprimento dos requisitos aplicáveis à independência do auditor que devem ser levadas em conta antes e durante a auditoria e eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável:



Quais ameaças podem ferir a independência do auditor? (GUID 3910/14)

- 1 - **Interesse próprio** - esta ameaça ocorre quando o auditor pode se beneficiar direta ou indiretamente de um interesse ou relacionamento com a parte responsável;
- 2 - **defesa de interesse** - esta ameaça ocorre quando um auditor promove uma posição ou opinião a tal ponto que a neutralidade e/ou objetividade possam ser ou sejam percebidas como comprometidas;
- 3 - **familiaridade** - esta ameaça ocorre quando, em virtude de uma relação próxima com a parte responsável, o auditor torna-se demasiado simpático aos seus interesses;
- 4 - **intimidação** - esta ameaça ocorre quando o auditor pode ser dissuadido de agir objetivamente e de exercer o ceticismo profissional em decorrência de ameaças, reais ou percebidas, provenientes da parte responsável.
- 5 - **autorrevisão** - esta ameaça ocorre quando qualquer produto ou julgamento de um trabalho anterior precisa ser avaliado para se chegar a conclusões no trabalho atual;
- 6 - **participação na gestão** - esta ameaça ocorre quando a entidade auditada se torna indevidamente envolvida na auditoria, por exemplo, como um membro de equipe.

⁴ Resolução Normativa nº 4/2022 TP - Institui o novo Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e dá outras providências.



36. O auditor deve tomar medidas concretas para mitigar ou resolver questões de ética e independência, estar ciente de seus próprios preconceitos e opiniões sobre temas e organizações; policiar seu comportamento e o da equipe de trabalho para garantir que sejam mantidas a independência e os requisitos éticos e considerar qualquer ameaça à independência e à ética ao longo do planejamento e execução da auditoria.

37. São responsabilidades do auditor apresentar a documentação de auditoria ao coordenador e supervisor para revisão, ser receptivo e responder adequadamente às orientações, aos treinamentos, monitoramentos e *feedbacks* recebidos e buscar aprimorar continuamente sua competência e desempenho profissionais.

2.3 Responsabilidades

2.3.1 Responsabilidades do supervisor

O QUE DIZ
A NORMA?



A EFS deve assegurar que o trabalho da equipe de auditoria em cada nível e fase da auditoria seja adequadamente supervisionado durante o processo de auditoria (ISSAI 3000/66).

A supervisão é essencial para garantir que os objetivos de auditoria sejam alcançados e a qualidade do trabalho seja mantida. A supervisão e o controle adequados são, portanto, necessários em todos os casos, independentemente da competência individual do auditor. A supervisão de auditoria envolve o fornecimento de orientações e diretrizes suficientes para que a equipe designada para a auditoria aborde os objetivos e siga a metodologia aplicável, mantendo-se informada sobre os problemas significativos encontrados e revisando o trabalho realizado (NBASP 3910/82).

38. A supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos da fiscalização e a manutenção da qualidade dos trabalhos. Envolve fornecer suficiente orientação e direção à equipe designada para a auditoria.

39. Deverá ser realizada independentemente do perfil dos auditores envolvidos, como garantia do cumprimento dos objetivos pretendidos, da utilização de metodologia adequada e da manutenção dos padrões de qualidade.

40. Todas as etapas dos trabalhos da equipe técnica devem ser supervisionadas. A finalidade é a de garantir a elaboração de um relatório de auditoria objetivo, confiável, consistente, transparente e útil.



Quais são responsabilidades do supervisor de auditoria?



- 1 - Garantir o cumprimento dos cronogramas de auditoria operacional e especial;
- 2 - supervisionar o trabalho das equipes, desde o projeto até a entrega do relatório conclusivo, validando os principais produtos do planejamento e da execução da auditoria;
- 3 - realizar análise de qualidade do relatório de auditoria apresentado pela equipe técnica, propondo melhorias;
- 4 - orientar os profissionais de controle externo quanto à vinculação, à legislação e ao objetivo da fiscalização, à aderência aos padrões e normas vigentes no TCE/MT, e às responsabilidades da equipe;
- 5 - estimular e promover discussões técnicas entre os profissionais de controle externo, visando ao alinhamento, à harmonização e à padronização de entendimentos e procedimentos;
- 6 - prestar apoio prático na solução de problemas que surgirem.
 - ❖ Para o controle de qualidade de cada fase da auditoria operacional, o supervisor deverá seguir o **checklist** descrito no item 2.3 deste manual e, no que couber, o **modelo de informação** sugerido no Apêndice A deste manual.

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

42. Para resolução de situações conflitantes e discussão de opiniões acerca do objeto da auditoria, seu escopo e estratégia metodológica, deverão ser realizadas reuniões internas com periodicidade previamente acordada entre o supervisor e a equipe, levando-se em conta a complexidade e a relevância do tema e a experiência da equipe.

43. O registro das reuniões deverá conter a **descrição da pauta, data e a conclusão ou os encaminhamentos definidos**. As diferenças de opinião, quando relevantes, deverão ser documentadas.

2.3.2 Responsabilidades do coordenador

44. A coordenação da equipe técnica deve recair sobre o Auditor Público Externo que tenha, além dos conhecimentos requeridos ao trabalho, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção. Entre as atividades de responsabilidade do coordenador destacam-se aquelas relacionadas com a administração dos trabalhos e representação da equipe técnica sempre que necessário.



Quais são as responsabilidades do coordenador da auditoria?



- 1 - Elaborar o cronograma da auditoria e distribuir as tarefas entre os membros da equipe;
- 2 - instruir e dirigir os demais membros no que tange à execução dos trabalhos e sua aderência ao planejamento da auditoria;
- 3 - representar a equipe de auditoria sempre que solicitado;
- 4 - revisar os documentos de auditoria, relatórios e demais produtos da fiscalização e propor as adequações e ajustes necessários com vista a assegurar o atendimento dos requisitos de qualidade;
- 5 - zelar para que as conclusões e propostas de encaminhamento sejam passíveis de adesão pelos gestores e decorram logicamente dos fatos apresentados.

2.3.3 Responsabilidades dos membros das equipes de auditoria

O QUE DIZ A
NORMA?



O auditor deve exercer julgamento e ceticismo profissionais e analisar as questões a partir de diferentes perspectivas, mantendo uma atitude aberta e objetiva em relação aos vários pontos de vista e argumentos (ISSAI 3000/68).

Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria (NBASP 100/43).

Os auditores devem manter uma comunicação eficaz e adequada com as entidades auditadas e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria e definir o conteúdo, o processo e os destinatários da comunicação para cada auditoria (NBASP 300/29).

Os auditores devem identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria (NBASP 100/47).

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

46. O julgamento profissional refere-se à aplicação de treinamento, conhecimento e experiência relevantes na tomada de decisões informadas sobre os cursos de ação que são apropriados às circunstâncias do trabalho de auditoria (ISSAI 3100/87).

47. O ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional da entidade auditada e uma atitude de alerta e questionadora quando se avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria (ISSAI 3100/88).

48. Na fase de planejamento, os membros da equipe são responsáveis pela realização das técnicas de diagnósticos do tema auditoria, pela elaboração da matriz de planejamento, pelo relatório de visão geral e pelos instrumentos de coleta de dados, consolidando todos esses produtos por meio do projeto de auditoria operacional.



49. Na fase de execução, são responsáveis pela coleta e análise de dados, obedecendo à estratégia metodológica e aos critérios estabelecidos no planejamento, e pela elaboração da matriz de achados. Na fase de relatório, pela elaboração do relatório preliminar, pela análise dos comentários dos gestores e pela elaboração do relatório conclusivo da auditoria.

50. Em cada fase da auditoria, os documentos elaborados devem ser validados com o coordenador e o supervisor da auditoria. Deve ser destacado que cada membro tem por obrigação a **revisão ortográfica e gramatical** prévia à apresentação de cada produto ao coordenador ou supervisor.

51. Para a execução do trabalho, os membros da equipe técnica de auditoria têm as prerrogativas a seguir expostas⁵.



Quais as prerrogativas do servidor designado mediante ordem de serviço para o exercício do controle externo?

- 1 - Ingresso em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal de Contas;
- 2 - acesso físico ou por meio eletrônico às informações, aos processos e aos documentos necessários à realização do seu trabalho;
- 3 - competência para requerer, por escrito, documentos e informações aos responsáveis pelos órgãos e entidades, fixando prazo razoável para atendimento da requisição.

52. Importante destacar que, quando da identificação de irregularidades relevantes durante a execução de auditorias operacionais, a exemplo de evidências de fraudes ou superfaturamentos em aquisições, a equipe deverá formalizar, desde logo, com suporte em elementos concretos e convincentes, **proposta de Representação de Natureza Interna ou Tomada de Contas Especial ao titular da unidade técnica**, que a encaminhará ao respectivo Relator para admissibilidade⁶.

2.4 Ferramentas de controle de qualidade

O QUE DIZ A
NORMA?



A EFS deve estabelecer e manter um sistema para assegurar a qualidade, que deve ser observado pelo auditor, a fim de garantir que todos os requisitos sejam atendidos, dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e imparciais, que agreguem valor e respondam às questões de auditoria. (ISSAI 3000/79)

53. O controle de qualidade deve ser contínuo e abranger todas as fases do ciclo das auditorias operacionais. Para esse controle, as principais ferramentas são:

⁵ Regimento Interno do TCE/MT, art. 141.

⁶ Regimento Interno do TCE/MT, art. 143.



Principais ferramentas para o controle nas auditorias operacionais:



- 1 - cronograma de auditoria;
- 2 - matriz de planejamento;
- 3 - matriz de achados;
- 4 - painéis de referência;
- 5 - checklist para o controle de qualidade.

54. O **cronograma de auditoria** permite que a equipe planeje e organize suas atividades e facilita a alocação de seus membros de acordo com os procedimentos previstos e com o tempo disponível. Deve conter a relação das tarefas a serem executadas, os respectivos responsáveis e os prazos para a sua execução (**Modelo 1**). Após ser acordado entre os membros da equipe, o cronograma deve ser submetido ao supervisor, que deverá utilizá-lo para acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos.

55. A **matriz de planejamento**, a **matriz de achados** e os **painéis de referência** são instrumentos de controle de qualidade que são tratados com mais detalhes em seções específicas deste manual⁷.

56. O **checklist para o controle de qualidade** é uma lista de verificação da realização de atividades e do cumprimento de padrões de qualidade aplicáveis a atividades, papéis de trabalho e produtos da auditoria. Esse instrumento apoia o supervisor no controle dos aspectos fundamentais da qualidade do trabalho (**Modelos 2 a 5**).

Modelo 1 – Cronograma de auditoria operacional

| Procedimentos a realizar | Dias úteis - Data de início/fim | Realizado | | Alterado para |
|---|---------------------------------|-----------|-----|---------------|
| | | Sim | Não | |
| PLANEJAMENTO | | | | |
| 1. Pré-planejamento e apresentação aos gestores | | | | |
| 1.1 Estudo preliminar do objeto da auditoria | | | | |
| 1.2 Entrevista com especialista (quando necessário) | | | | |
| 1.3 Apresentação ao gestor e demais interessados | | | | |
| 2. Definição e elaboração das técnicas de diagnóstico | | | | |
| 2.1 Realização de visitas exploratórias | | | | |
| 2.2 Análise dos stakeholders | | | | |
| 2.3 Análise SWOT | | | | |
| 2.4 Diagrama de Verificação de Risco – DVR | | | | |
| 2.5 Outras técnicas de diagnóstico adotadas (quando necessário) | | | | |

⁷ Matriz de planejamento (item 4.3.3), a matriz de achados (item 5.2) e os painéis de referência (itens 4.3.4 e 5.5).



| Procedimentos a realizar | Dias úteis - Data de início/fim | Realizado | | Alterado para |
|---|---------------------------------|-----------|-----|---------------|
| | | Sim | Não | |
| 2.6 Inventário de riscos e controles | | | | |
| 2.7 Controles e delimitação dos riscos | | | | |
| 3. Elaboração/validação da matriz de planejamento | | | | |
| 3.1 Elaboração da matriz de planejamento e matriz de procedimentos | | | | |
| 3.2 Validação da matriz de planejamento pelo supervisor | | | | |
| 3.3 Realização do painel de referência da matriz de planejamento | | | | |
| 3.4 Revisão da matriz de planejamento após painel de referência | | | | |
| 4. Elaboração dos instrumentos de coleta de dados | | | | |
| 4.1 Elaboração dos instrumentos de coleta de dados | | | | |
| 4.2 Realização do teste-piloto | | | | |
| 4.3 Ajuste dos instrumentos de coleta de dados | | | | |
| 5. Elaboração do projeto de auditoria | | | | |
| 5.1 Elaboração do relatório de visão geral | | | | |
| 5.2 Estruturação do projeto de auditoria (relatório de visão geral + principais documentos do planejamento) | | | | |
| 5.3 Revisão pelo supervisor | | | | |
| EXECUÇÃO | | | | |
| 1. Trabalhos de campo/online | | | | |
| 1.1 Elaboração e envio de ofícios de solicitações | | | | |
| 1.2 Organização dos documentos para trabalhos de campo/online | | | | |
| 1.3 Realização dos trabalhos de campo/online | | | | |
| 2. Análise de dados e elaboração/validação da matriz de achados | | | | |
| 2.1 Estudo e compilação dos dados coletados | | | | |
| 2.2 Elaboração da matriz de achados | | | | |
| 2.3 Revisões da matriz de achados pelo supervisor | | | | |
| 2.4 Realização do painel de referência da matriz de achados | | | | |
| 2.5 Revisão da matriz de achados após o painel de referência | | | | |
| RELATÓRIO | | | | |
| 1. Elaboração do relatório preliminar | | | | |
| 1.1 Elaboração do relatório preliminar | | | | |
| 1.2 Revisões do relatório preliminar | | | | |
| 2. Elaboração do relatório conclusivo de auditoria | | | | |
| 2.1 Análise de comentários dos gestores | | | | |
| 2.2 Elaboração do relatório conclusivo de auditoria | | | | |
| 2.3 Revisões do relatório conclusivo de auditoria | | | | |

Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo, com base no MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).



Modelo 2 – Checklist de controle de qualidade do planejamento da auditoria

| Aspectos a se avaliar de forma qualitativa | Sim | Não | Não se aplica |
|---|-----|-----|---------------|
| 1. ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DA AUDITORIA | | | |
| 1.1 Há definição dos objetivos da auditoria? | | | |
| 1.2 Foi realizada suficiente pesquisa de bibliografia, legislação, decisões afetas ao objeto de auditoria e opinião dos órgãos de controle social (quando aplicável)? | | | |
| 1.3 Há o adequado e suficiente estudo e conhecimento das partes interessadas (<i>stakeholders</i>)? | | | |
| 1.4 Foram elaboradas suficientes técnicas de diagnóstico para conhecimento do objeto auditado? | | | |
| 1.5 Foram levantadas as possíveis limitações ao trabalho? | | | |
| 1.6 Foi elaborado o Inventário de Riscos e Controles? | | | |
| 1.7 Houve a delimitação dos riscos da auditoria operacional? | | | |
| 2. PLANEJAMENTO | | | |
| 2.1 Há definição do problema e das questões de auditoria? | | | |
| 2.2 Há a identificação correta das informações requeridas e das fontes disponíveis? | | | |
| 2.3 Foi avaliado se o risco de fraude é significativo no contexto do(s) objetivo(s) da auditoria? | | | |
| 2.4 Foram definidas estratégias metodológicas adequadas para responder às questões de auditoria formuladas? | | | |
| 2.5 Foram consideradas as limitações das estratégias metodológicas selecionadas? | | | |
| 2.6 Há definição dos critérios adotados na amostragem? | | | |
| 2.7 A matriz de planejamento e procedimentos permite acompanhar a lógica do desenho da auditoria? | | | |
| 2.8 Foi realizado de painel de referência da matriz de planejamento? | | | |
| 2.9 Os instrumentos de coleta de dados foram adequadamente preparados? | | | |
| 2.10 O relatório de visão geral contempla todos os aspectos essenciais do objeto auditado? | | | |
| 2.11 Foi elaborado do projeto de auditoria contemplando, além do relatório de visão geral, os demais itens que compuseram o planejamento? | | | |
| OBSERVAÇÕES E OPORTUNIDADES DE MELHORIA: | | | |

Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo, com base no MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).



Modelo 3 – Checklist de controle de qualidade da execução da auditoria

| Aspectos a se avaliar de forma qualitativa | Sim | Não | Não se aplica |
|--|-----|-----|---------------|
| 1. EXECUÇÃO DA AUDITORIA | | | |
| 1.1 Foi elaborado roteiro de visitas? | | | |
| 1.2 Houve a definição da estratégia de coleta e análise de dados? | | | |
| 1.3 Os instrumentos de coleta de dados foram adequadamente organizados? | | | |
| 1.4 Houve a análise de dados de forma imparcial e sob diversas perspectivas? | | | |
| 1.5 Houve a adequada discussão dos achados, causas, efeitos e recomendações? | | | |
| 1.6 Foi elaborada a matriz de achados? | | | |
| 1.7 Foi realizado painel de referência da matriz de achados? | | | |
| 1.8 Foram considerados os aspectos relevantes advindos do painel na elaboração da matriz final de achados? | | | |
| OBSERVAÇÕES E OPORTUNIDADES DE MELHORIA: | | | |

Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo, com base no MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

Modelo 4 – Checklist de controle de qualidade do relatório de auditoria operacional

| Item avaliado | Sim | Não | Não se aplica |
|--|-----|-----|---------------|
| AVALIAÇÃO DO RELATÓRIO PRELIMINAR | | | |
| 1. Apresentação dos elementos pré-textuais | | | |
| 1.1 Há capa, folha de rosto, resumo, sumário e lista de figuras, tabelas e gráficos? | | | |
| 1.2 Há definição do objetivo, escopo e principais achados no resumo do relatório? | | | |
| 2. Introdução do relatório | | | |
| 2.1 A introdução do relatório contemplou a descrição dos antecedentes, objetivos e escopo da auditoria, metodologia, limitações e os usuários do relatório de auditoria? | | | |
| 2.2 A introdução do relatório especificou se a auditoria foi conduzida em conformidade com o Manual de Auditoria Operacional do TCE/MT, que está baseado nas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) e nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)? | | | |
| 2.3 A introdução do relatório especificou que nenhuma restrição significativa foi imposta aos exames? | | | |
| 2.4 Há definição dos critérios incluindo a apresentação da relevância, do risco e da materialidade (volume de recursos do objeto auditado)? | | | |
| 3. Desenvolvimento do relatório | | | |
| 3.1 Há análise e identificação dos achados de auditoria, suas evidências, causas e os efeitos produzidos? | | | |
| 3.2 Há a apresentação de recomendações/determinações consistentes com as análises dos achados e das causas identificadas? | | | |
| 3.3 Foi elaborada conclusão, destacando os principais achados e as boas práticas identificadas, em resposta às questões de auditoria? | | | |



| | | | |
|--|--|--|--|
| 3.4 Foi elaborada proposta de encaminhamento identificando a unidade a que se refere cada recomendação e/ou determinação? | | | |
| 3.5 Há a apresentação de anexos com todos os detalhamentos necessários ao entendimento e sustentação dos argumentos apresentados? | | | |
| 4. Emprego da estrutura e da linguagem adequada | | | |
| 4.1 Há clareza, concisão, completude, exatidão, relevância, tempestividade, harmonia, impessoalidade e assertividade no texto? | | | |
| 4.2 O relatório de auditoria está em conformidade com as normas de ortografia e gramática vigentes? | | | |
| 5. O prazo acordado para apresentação da versão preliminar do relatório foi cumprido? | | | |
| ANÁLISE DOS COMENTÁRIOS DOS GESTORES | | | |
| 1. Foram considerados todos os pontos levantados pelo gestor? | | | |
| RELATÓRIO FINAL | | | |
| 1. Foi elaborada proposta de encaminhamento contemplando as recomendações formuladas no corpo do relatório e as considerações dos gestores? | | | |
| 2. O prazo acordado para apresentação da versão final do relatório foi cumprido? | | | |
| OBSERVAÇÕES E OPORTUNIDADES DE MELHORIA: | | | |
| OUTROS ASPECTOS RELEVANTES | | | |
| 1. A equipe de auditoria manteve com os técnicos do órgão auditado relacionamento profissional e cordial? | | | |
| 2. Foram documentados os processos de comunicação com as entidades auditadas e partes interessadas durante toda a auditoria (registros de reuniões, e-mails e comunicações escritas)? | | | |
| OBSERVAÇÕES E OPORTUNIDADES DE MELHORIA: | | | |

Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo, com base no MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

Modelo 5 – Checklist de controle de qualidade do monitoramento de auditoria operacional

| Aspectos a se avaliar de forma qualitativa | Sim | Não | Não se aplica |
|--|-----|-----|---------------|
| 1. Foi realizada análise do plano de ação elaborado pelo órgão auditado? | | | |
| 2. Foi realizada análise da implementação das recomendações/determinações de maior relevância e impacto? | | | |
| 3. Houve análise das informações apresentadas pelos gestores em consonância com os respectivos documentos comprobatórios? | | | |
| 4. Houve a pertinente análise das justificativas para o eventual descumprimento de recomendações? | | | |
| 5. Foi realizada estimativa dos benefícios alcançados com os estimados pela equipe de auditoria inicialmente? | | | |
| OBSERVAÇÕES E OPORTUNIDADES DE MELHORIA: | | | |

Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo, com base no MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).



CAPÍTULO 3 – COMO SELECIONAR UM TEMA DE AUDITORIA?

O QUE DIZ
A NORMA?



O auditor deve selecionar temas de auditoria com base no processo de planejamento estratégico da EFS, analisando temas em potencial e realizando pesquisa para identificar riscos e problemas de auditoria (ISSAI 3000/89, NBASP 300/36).

O auditor deve selecionar temas de auditoria que sejam significativos e auditáveis, e consistentes com o mandato da EFS (ISSAI 3000/90).

O auditor deve conduzir o processo de seleção de temas de auditoria com o objetivo de maximizar o impacto esperado da auditoria, tendo devidamente em conta as capacidades de auditoria (ISSAI 3000/91).

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

58. Devem ser selecionados temas de auditoria em compatibilidade ao planejamento estratégico, **após verificada a sua auditabilidade**. Para essa análise, deve-se considerar se a realização de uma auditoria é relevante e viável. O auditor pode ter que considerar, por exemplo, se existem critérios disponíveis ou se as informações ou evidências exigidas provavelmente estarão disponíveis (ISSAI 3200/20). Deve-se, igualmente, considerar os recursos humanos e habilidades profissionais dos auditores para a realização do trabalho. Para ser auditável, é necessário que além de disponíveis e confiáveis, as informações e os dados sobre o tema selecionado possam ser testados e confrontados com determinados critérios válidos, permitindo uma análise tecnicamente fundamentada (NBASP 300/37).

59. Nesse sentido, para otimizar a força de trabalho e o alcance do trabalho a ser desenvolvido, na seleção do tema deve-se assegurar que existam as competências, habilidades, tempo, recursos e informações necessários para a adequada execução da auditoria operacional.

60. Após selecionado o tema de auditoria, ele deverá ser integrado ao **Plano Biannual de Fiscalização** e ao **Plano Anual de Atividades** da Secretaria Geral de Controle Externo para que seja determinada sua fiscalização.



Quem pode indicar temas de fiscalização a ser incluída no planejamento do Controle Externo⁸?



Sugestões de temas e/ou de objetos de fiscalização a serem consideradas como subsídio para a elaboração do Planejamento Bianual de Fiscalização e/ou do Plano Anual de Atividades, podem ocorrer por iniciativa própria ou pedido da Segecex, partindo de:

- 1 - Auditores Públicos Externos, Auxiliares de Controle Externo e Técnicos de Controle Público Externo, com propostas dirigidas aos Secretários de Controle Externo, responsáveis pela avaliação;
- 2 - Membros do TCE/MT e titulares das instituições de controle nos âmbitos federal, estadual ou municipal.

3.1 Critérios

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

62. No TCE/MT, a seleção do objeto de auditoria deve obedecer inicialmente ao critério de integração ao planejamento estratégico, ao Plano B bianual de Fiscalização (PBF) e ao Plano Anual de Atividades (PAT) da Secretaria Geral de Controle Externo.

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

3.1.1 Materialidade

O QUE DIZ
A NORMA?



O auditor deve considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria, incluindo os aspectos financeiros, sociais e políticos do objeto, com o objetivo de agregar tanto valor quanto seja possível (ISSAI 3000/83 e NBASP 300/33).

64. O critério de materialidade indica que o processo de seleção deve considerar os valores envolvidos no objeto avaliado. Esse critério visa garantir que a auditoria produza benefícios significativos, como a economia de recursos e a eliminação de desperdícios. A materialidade deve ser considerada em todas as fases do processo de auditoria.

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

⁸ Resolução Normativa nº 11/2020 TP - Regulamenta o processo de planejamento das atividades de fiscalização e controle no âmbito do TCE/MT.



66. Nas auditorias operacionais a materialidade é uma questão mais subjetiva que nas auditorias de conformidade e pode basear-se também em considerações sobre a natureza ou o contexto do objeto auditado.

67. A ISSAI 300/33 dispõe que o auditor deve considerar o que é socialmente ou politicamente significativo e ter em mente que isso varia ao longo do tempo, até mesmo de uma auditoria para outra e depende da perspectiva dos usuários relevantes e das partes responsáveis.

68. Em outra perspectiva, uma questão pode ser julgada materialmente relevante se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Desse modo, devem ser considerados aspectos quantitativos e qualitativos (ISSAI 100/41). Uma questão pode, também, ser materialmente relevante por causa do contexto em que ela ocorre. Essas considerações podem incluir preocupações das partes interessadas, interesse público, exigências regulatórias e consequências para a sociedade.

3.1.2 Relevância

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

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

3.1.3 Risco

O QUE DIZ
A NORMA?



Os auditores devem realizar uma avaliação de risco ou análise de problema, e revisá-la, se necessário, em resposta aos achados de auditoria. A natureza dos riscos identificados variará de acordo com o objetivo da auditoria. O auditor deve considerar e avaliar o risco de diferentes tipos de deficiências, desvios ou distorções que possam ocorrer em relação ao objeto. Tanto riscos gerais como específicos devem ser considerados (ISSAI 100/46).

O auditor deve comunicar de forma transparente o nível de asseguração dos resultados da auditoria do objeto em relação aos critérios (ISSAI 3000/32).

Os auditores devem gerenciar ativamente o risco de auditoria, que é o risco de obter conclusões incorretas ou incompletas, fornecendo informações desequilibradas ou deixando de agregar valor para os usuários (NBASP 300/28).



71. Para identificar riscos, o auditor deve considerar os desvios existentes em relação ao que deveria ser ou é esperado. Essa identificação de riscos e seus impactos não deve ocorrer somente na fase de seleção de temas, mas ao longo de todo o processo de auditoria.

72. A ISSAI 100/47 exige igualmente que, na fase de identificação de riscos, o auditor mantenha uma atitude de ceticismo profissional e esteja alerta para a possibilidade de fraude. Caso o risco de fraude seja significativo, deve-se discutir com o coordenador e com o supervisor do trabalho a melhor forma de atuação, preferencialmente por meio de fiscalização apartada da auditoria operacional⁹.

73. A NBASP 300/28 requer que o auditor lide com riscos de auditoria como parte integrante de todo o processo e da metodologia de auditoria operacional, especialmente quando se tratar de temas complexos ou politicamente sensíveis. Nesses casos, o auditor deve se certificar de que possui a competência para realizar análises suficientemente amplas ou profundas e de que há o acesso a informações de qualidade, mitigando as possibilidades de se obter informações imprecisas, por exemplo, devido a fraudes ou práticas irregulares.

3.2 Definição do tema de auditoria a partir de levantamentos

74. No processo de seleção de temas, pode-se usar o conhecimento adquirido em auditorias anteriores ou realizar previamente **levantamentos** sobre áreas sociais relevantes para identificar riscos e problemas e objetos de fiscalização e avaliar a necessidade e a viabilidade da realização de auditorias operacionais¹⁰.

75. Por meio do levantamento, o Tribunal adquire condições de focar melhor sua ação de fiscalização e pode criar estratégia de atuação de forma consistente e adequada aos principais problemas identificados.

⁹ Conforme já discutido no item 2.3.3 deste manual.

¹⁰ Art. 140, § 2º, do Regimento Interno do TCE/MT.



CAPÍTULO 4 – COMO PLANEJAR UMA AUDITORIA OPERACIONAL?

O QUE DIZ
A NORMA?



Os auditores devem planejar a auditoria de forma que contribua para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos (ISSAI 3000/96, NBASP 300/37).

Durante o planejamento, o auditor deve desenvolver os procedimentos a serem usados para coletar evidências de auditoria suficientes e apropriadas, que respondam ao(s) objetivos(s) e às questões de auditoria (ISSAI 3000/101).

76. Por meio do planejamento de auditoria operacional são delimitados o **objetivo e o escopo da auditoria**, é definida a **metodologia a ser adotada** e estimado o seu **prazo de realização**. O planejamento deve se desenvolver seguindo basicamente os passos: levantamentos preliminares, cronograma, elaboração da matriz de planejamento e elaboração do projeto de auditoria.



Quais as primeiras atividades de uma auditoria operacional?

- 1 - Identificar claramente o propósito de se realizar o trabalho;
- 2 - avaliar a oportunidade de realização do trabalho, considerando sua viabilidade;
- 3 - refletir sobre a importância do tema e o custo-benefício de sua avaliação;
- 4 - definir os princípios norteadores do trabalho;
- 5 - alinhar com a Supervisão e com a Alta Gestão a expectativa sobre os produtos esperados ao final da auditoria.

77. O relator e a equipe de auditoria devem estar plenamente conscientes do desenho geral da auditoria, uma vez que cabe ao relator garantir que habilidades, recursos e capacidades estejam disponíveis para abordar os objetivos e as questões da auditoria.

78. Em que pese a necessidade de se estruturar o planejamento de forma sistemática, os procedimentos de auditoria operacional não devem ser excessivamente padronizados de modo a prejudicar a flexibilidade, o julgamento profissional e as habilidades analíticas que são necessárias na auditoria operacional.

79. Na fase inicial do planejamento deve-se elaborar o **cronograma da auditoria**, contendo as tarefas a executar, os responsáveis e o prazo final de cada etapa do trabalho¹¹. A seguir, realizam-se os **levantamentos preliminares** de informações.

¹¹ Conforme Modelo 1, já apresentado neste manual.



4.1 Levantamentos preliminares de informações

O auditor deve identificar o objeto da auditoria operacional (ISSAI 3000/29).

O QUE DIZ
A NORMA?



Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, portanto, os auditores precisam adquirir conhecimento suficiente do objeto. Uma auditoria operacional geralmente requer que o conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria sejam adquiridos antes do seu início - “pré-estudo” (ISSAI 3000/99 e NBASP 300/37).

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

81. Esses levantamentos incluem a investigação dos objetivos e da estrutura organizacional; das fontes de financiamento; do histórico; dos grupos de interesse e características do ambiente externo e interno; dos processos gerenciais; das bases de dados existentes; do ambiente de controle; das fiscalizações já realizadas pelo TCE/MT e outros órgãos de controle e das possíveis limitações do trabalho.

82. O objetivo geral nessa fase de planejamento é conhecer o objeto e decidir a melhor forma de conduzir a auditoria. Para sistematizar essa fase inicial do trabalho, pode-se adotar o *checklist* constante do Modelo 6:

Modelo 6 – Checklist para os levantamentos preliminares

| Fonte de pesquisa | Responsável e prazo | Foi realizado? |
|---|---------------------|----------------|
| Entrevista com especialistas na área da auditoria | | |
| Principais normas relativas ao fiscalizado e ao objeto de auditoria | | |
| Estrutura organizacional dos órgãos e entes relacionados ao objeto da auditoria | | |
| Sistemas informatizados (do fiscalizado e do TCE/MT) | | |
| Processo de contas dos últimos exercícios e/ou relatórios de auditoria e demais fiscalizações | | |
| Outros processos relacionados ao órgão/entidade fiscalizado(a) ou ao objeto da fiscalização (denúncias/representações/tomada de contas) | | |
| Indicadores de políticas públicas (disponíveis no Radar de Controle Público do TCE/MT) | | |



| | | |
|---|--|--|
| Servidores do TCE/MT que tenham participado de trabalhos recentes no órgão/entidade fiscalizado(a) ou em objetos de fiscalização afins (reunião de transição) | | |
| Avaliação dos controles internos administrativos | | |
| Órgãos de controle interno (entrevista ou indagação escrita e pareceres periódicos das UCIs) | | |
| Controle social (entrevista ou questionário) | | |
| Usuários dos serviços prestados pelo fiscalizado (entrevista ou questionário) | | |
| Próprio órgão/entidade fiscalizado(a) | | |
| Notícias veiculadas na mídia | | |
| Outros órgãos de controle (Ministério Público, TCU, CGE/MT e CGU) | | |
| Possíveis ações judiciais concernentes ao órgão/à entidade fiscalizado(a) | | |
| Outras fontes de pesquisas (descrever) | | |

Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo, com base no MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

83. Nessa fase, deve-se avaliar **se o risco de fraude é significativo no contexto dos objetivos de auditoria**¹².

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

4.2 Técnicas de diagnóstico

85. A finalidade das técnicas de diagnóstico é **sistematizar as informações coletadas** de modo que se identifiquem as principais vulnerabilidades e riscos relativos ao objeto da auditoria. Nas técnicas de diagnóstico, devem ser consideradas a divergência de opinião entre especialistas, as incertezas, a disponibilidade, a qualidade e quantidade das informações.

86. Apresenta-se no quadro a seguir a relação de técnicas utilizadas em auditoria operacional. A lista não é exaustiva, de modo que podem ser utilizadas outras técnicas, a partir de pesquisa na bibliografia especializada.

87. Entre as auditorias operacionais já realizadas no TCE/MT, as técnicas mais usadas são a Análise dos Stakeholders, a Análise SWOT, o Inventário de Riscos e os Mapas de Processos.

¹² Conforme já discutido no item 2.3.3 deste manual.



Quadro 1 – Objetivos das técnicas de diagnóstico mais utilizadas em auditoria operacional

| TÉCNICA DE DIAGNÓSTICO | OBJETIVO |
|---|---|
| SWOT e Diagrama de Verificação de Risco (DVR) | Identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo e os fatores de risco <i>versus</i> controles |
| Análise <i>stakeholder</i> | Identificar principais grupos de interesse e as opiniões e interesses conflitantes |
| Mapa de produtos | Conhecer os principais objetivos de uma entidade ou programa, as relações de dependência entre os produtos e os responsáveis pelos produtos críticos |
| Mapeamento de processos | Conhecer o funcionamento de processos de trabalho, identificar boas práticas e oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho |
| Diagrama de Ishikawa (Espinha de Peixe) | Identificar as possíveis causas que levam a um determinado problema |
| Árvore de problemas | Compreender os fatores que dificultam o alcance dos objetivos e identificar causas e consequências de um problema central |
| Marco lógico | Orientar a formulação, a execução, o acompanhamento e a avaliação de programas ou de projetos governamentais |
| Matriz de análise de risco | Identificar e ponderar os riscos inerentes, incidentes e residuais às atividades auditadas, assim como as áreas merecedoras da atenção da auditoria |

Fonte: Adaptado de MAO (TCU, 2020).

88. Para a elaboração das técnicas, é necessário, além do conhecimento advindo dos levantamentos preliminares, **realização de visitas exploratórias** com o objetivo de conhecer, na prática e da perspectiva dos gestores e servidores da área, o funcionamento dos processos de trabalho afetos ao objeto da auditoria.



- ❖ As técnicas serão aqui **apresentadas em síntese**. Para o detalhamento de cada uma, podem ser consultados os manuais específicos, conforme constam das Referências.

4.2.1 Visita exploratória

89. A visita exploratória é útil para obter informações que subsidiarão a elaboração dos instrumentos de coleta de dados e conhecer inicialmente o ambiente de controle do órgão ou do objeto de auditoria. De igual modo, a visita propicia o estabelecimento de boas relações com os gestores desde o início dos trabalhos.



Por que realizar visitas exploratórias na fase de planejamento?

- 1 - Para suprir a ausência de um claro arcabouço legal sobre o objeto da auditoria;
- 2 - para obter informações sobre como se presta o serviço a ser avaliado;
- 3 - para esclarecer como estão estruturados os controles internos;
- 4 - para superar a dificuldade de acesso a dados e informações preliminares.



90. Antes da visita exploratória, deve ser agendada reunião em que a equipe de auditoria, acompanhada do supervisor, apresentará os objetivos do trabalho para o gestor e sua equipe. Na oportunidade, devem ser explicadas a finalidade e as etapas da auditoria operacional e os prazos previstos para a realização do trabalho. A reunião deve ser devidamente documentada (**Modelo 7**).

Modelo 7 – Registro de reuniões com os gestores

| Auditoria Operacional (indicar tema) | | | |
|--------------------------------------|----------------------|---------------------|-------------------|
| Objetivo da reunião: | Data: | Local: | Horário: |
| <u>Participantes</u> | | | |
| Nome do participante | Organização / Função | Telefone de contato | E-mail de contato |
| | | | |

Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo.

91. Nessa reunião inicial, é importante coletar os dados de contato dos participantes das reuniões para facilitar a comunicação posterior.

4.2.2 Análise Stakeholder - partes interessadas na auditoria operacional

O QUE DIZ
A NORMA?



O auditor deve identificar explicitamente os usuários previstos e as partes responsáveis da auditoria e, ao longo de toda ela, considerar a implicação dos papéis dessas partes, a fim de conduzir a auditoria de maneira apropriada (ISSAI 3000/25).

Os elementos de auditoria do setor público (auditor, parte responsável, usuários previstos, objeto e critérios) podem assumir distintas características na auditoria operacional. Os auditores devem identificar explicitamente os elementos de cada auditoria e entender suas implicações, para que possam conduzir a auditoria adequadamente (ISSAI 300/15 e 16, NBASP 100/24).

92. A análise Stakeholder consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses afetam o risco, a viabilidade e o desempenho do objeto da auditoria. Ela possibilita identificar pessoas ou grupos de interesse no objeto da auditoria, papel dos atores envolvidos, conflito de interesses entre as partes envolvidas, possíveis entrevistados, pesquisados e participantes de grupos focais.

93. As normas definem que em todas as auditorias do setor público há três elementos básicos: o auditor, a parte responsável e os usuários previstos, que podem assumir características distintas na auditoria operacional.



Quais são as três partes básicas na Auditoria Operacional?



1 - Auditor - auditores frequentemente têm considerável discricionariedade na seleção de objetos e identificação de critérios, o que, por sua vez, influencia em quem são as partes responsáveis e os usuários previstos. Embora os auditores possam fazer recomendações, eles precisam tomar cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis. Nas auditorias operacionais, os auditores tipicamente trabalham em equipe, oferecendo habilidades diferentes e complementares (ISSAI 300/16).

2 - Parte responsável - o papel de parte responsável pode ser compartilhado por uma gama de indivíduos ou entidades, cada um com responsabilidade por um diferente aspecto do objeto da auditoria. Algumas partes podem ser responsáveis por ações que tenham causado problemas. Outras podem ser capazes de iniciar mudanças para atender às recomendações resultantes de uma auditoria operacional. Outras, ainda, podem ser responsáveis por prover o auditor com informações ou evidências (ISSAI 300/17).

3 - Usuários previstos - os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria operacional. O Poder Legislativo, as agências governamentais e o público podem todos ser usuários previstos. Uma parte responsável pode também ser usuário previsto, mas, raramente, será o único (ISSAI 300/18).

94. A análise da parte responsável e dos usuários previstos deve ser realizada na fase de planejamento das auditorias. Também pode ser utilizada nos levantamentos para seleção de trabalhos e pode ser atualizada na fase de execução dos trabalhos, caso seja necessário incluir *stakeholders* relevantes não conhecidos na fase de planejamento.

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

Quais cuidados devem ser tomados no tocante à Análise dos *stakeholders*?



Na fase de planejamento:

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

Na fase de execução:

- 1 - identificar eventuais *stakeholders* relevantes que não foram conhecidos na fase de planejamento.

Na fase de relatório:

- 1 - considerar o “poder” dos *stakeholders* quando da elaboração de recomendações.

96. A análise *Stakeholder* tem a seguinte estrutura:



Modelo 8 – Estrutura da análise Stakeholder

| Stakeholder | GRUPO Primário ou Secundário | PAPEL do <i>Stakeholder</i> | INTERESSE do <i>Stakeholder</i> no trabalho | Grau de Interesse ++; +; 0; -; -- | IMPACTO (em caso de falha na atuação do <i>stakeholder</i>) | Prioridade (interesse para a Auditoria) |
|--|---|--|---|--|---|--|
| Identificar e listar todas as partes envolvidas no estudo a ser desenvolvido em ordem de importância | Definir o grau de interesse do <i>stakeholder</i> | Identificar o papel do <i>stakeholder</i> no objeto da auditoria | Fazer um levantamento do interesse de cada parte envolvida e do seu poder de influência | Estimar o grau de interesse do <i>stakeholder</i> , que pode variar de apoio até rejeição ou oposição ao objeto da auditoria, utilizando os sinais a seguir para identificar as categorias: (++) altamente a favor; (+) levemente a favor; (0) indiferente ou indeciso; (-) levemente contra; (--) altamente contra | Analizar os impactos positivos e negativos caso o objeto ou projeto não atenda aos interesses do <i>Stakeholder</i> | Definir a prioridade de se considerar o papel desse <i>Stakeholder</i> no objeto da auditoria como: alta, média ou baixa |

Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo, com base no MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

Exemplo de Análise Stakeholder¹³:

Stakeholder (parte interessada): agências da ONU.

Grupo: secundário.



Papel do stakeholder: mobilizar governos e a sociedade; informar e educar as vítimas sobre seus direitos.

Grau de interesse do stakeholder no trabalho: ++

Impacto (em caso de falha na atuação do stakeholder): falha na atuação externa sobre as políticas sociais.

Prioridade (interesse para a Auditoria): média.

4.2.3 Mapa de processos e mapa de produtos

97. O mapa de processos constitui-se na representação gráfica de um **processo de trabalho** por meio de um diagrama que contém a sequência de passos e etapas necessárias à consecução de determinadas atividades. Essa representação pode ser usada para o detalhamento de sequência de etapas, os agentes envolvidos e os fluxos de informação, dados e documentos.

¹³ Modelo de Auditoria de Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Iniciativa de Desenvolvimento da Intosai apresentado no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).



98. O mapa de processos deve descrever as operações passo a passo e, para sua realização, há a necessidade de participação do pessoal do órgão auditado. Conforme o propósito, pode ter diversos graus de detalhamento. As informações essenciais são:



Informações essenciais no mapa de processos:

- 1 - descrição das atividades;
- 2 - relação entre as etapas do processo;
- 3 - movimento de informações e de documentos;
- 4 - pontos de controle e de tomada de decisão.

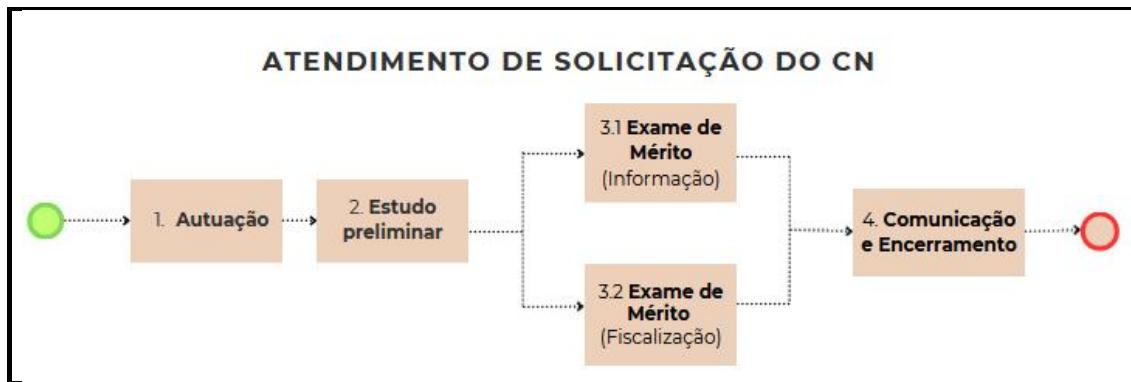
Informações opcionais no mapa de processos:

- 1 - prazos;
- 2 - quantidades;
- 3 - custos;
- 4 - observações e oportunidades de melhoria.

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

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

Modelo 9 – Exemplo de utilização de mapa de processo



Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo, com base no Mapa de Processos (TCU, 2003).

101. O mapa de produtos possui três componentes básicos: insumos, produtos intermediários e produtos finais. O foco é o produto gerado em cada fase, e não a atividade que o gerou, característica que o distingue do mapa de processos.



102. Sua elaboração visa obter um **quadro claro sobre os objetivos do órgão ou da atividade auditada**; mostrar as **relações de dependência entre os diversos produtos**; e identificar as **áreas ou setores do órgão responsáveis pelos produtos críticos**.

103. O mapa de produtos deve ser elaborado preferencialmente com a participação de representantes da instituição auditada, de forma que seja capaz de refletir a realidade da instituição. Sua configuração básica pode ser assim estruturada:

Modelo 10 – Estrutura de um mapa de produtos



Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

Principais diferenças entre o mapa de processos e o mapa de produtos



MAPA DE PROCESSOS

Representa as atividades que geram um produto.

Em auditoria operacional é útil para o auditor:

- 1 - entender o funcionamento geral da organização;
- 2 - identificar pontos fortes do processo visando à disseminação de boas práticas;
- 3 - identificar eventos de risco;
- 4 - identificar atividades de controle;
- 5 - identificar oportunidades de melhoria.

MAPA DE PRODUTOS

Representa os produtos gerados por essas atividades.

Em auditoria operacional é útil para o auditor:

- 1 - obter um quadro claro sobre os objetivos do órgão ou da atividade auditada;
- 2 - demonstrar as relações de dependência entre os diversos produtos;
- 3 - identificar as áreas ou setores do órgão responsáveis pelos produtos críticos.

4.2.4 Análise SWOT – Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças

104. O termo **SWOT** é um acrônimo formado pelas palavras inglesas: *Strengths* forças, *Weaknesses* – fraquezas, *Opportunities* oportunidades e *Threats* ameaças. Essa técnica consiste na análise subjetiva das capacidades internas de uma organização ou objeto



avaliado, para identificar suas forças e fraquezas, e do ambiente externo no qual atua, para apontar as oportunidades e as ameaças.

105. Em auditoria operacional, é utilizada durante a análise preliminar do objeto ou organização e auxilia a equipe a identificar aspectos que merecem ser priorizados na auditoria. A análise SWOT deve ser elaborada ou validada preferencialmente com a participação da equipe responsável pelo objeto de auditoria para que possa refletir a realidade do objeto de auditoria.

106. Além disso, deve seguir o Modelo 11 deste manual.

Modelo 11 – Análise SWOT (Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças)

| Ambiente Interno | Ambiente Externo |
|--|---|
| Forças | Oportunidades |
| Pontos fortes internos: <ul style="list-style-type: none">- características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas;- habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos. <p>Exemplo: equipe de coordenação experiente, programas de capacitação continuada, uso de tecnologia da informação.</p> | Pontos fortes de origem externa: <ul style="list-style-type: none">- características do ambiente externo, não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas. <p>Exemplo: diretrizes governamentais favoráveis ao fortalecimento institucional, novas fontes orçamentárias, parcerias com outras instituições.</p> |
| Fraquezas | Ameaças |
| Pontos fracos internos: <ul style="list-style-type: none">- características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização;- deficiências que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado. <p>Exemplo: alta rotatividade de pessoal, servidores despreparados, controles deficientes, sistemas de informação obsoletos.</p> | Pontos fracos de origem externa: <ul style="list-style-type: none">- características do ambiente externo, não controláveis pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional. <p>Exemplo: conflito de interesses; dimensões do território; baixa densidade demográfica; cenário econômico desfavorável.</p> |

Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).



4.2.5 Diagrama de Verificação de Risco – DVR

107. Trata-se de uma técnica da gestão de risco que visa a gerenciar efeitos adversos que possam comprometer o processo de gestão ou o alcance de objetivos. Classifica os eventos de risco segundo a probabilidade de ocorrência e o impacto para o alcance dos objetivos do órgão, considerando os controles existentes.

108. O DVR analisa as informações obtidas por meio da Análise SWOT ou de outras técnicas de diagnósticos e deve ser utilizado nas fases de seleção de trabalhos e de planejamento das auditorias.

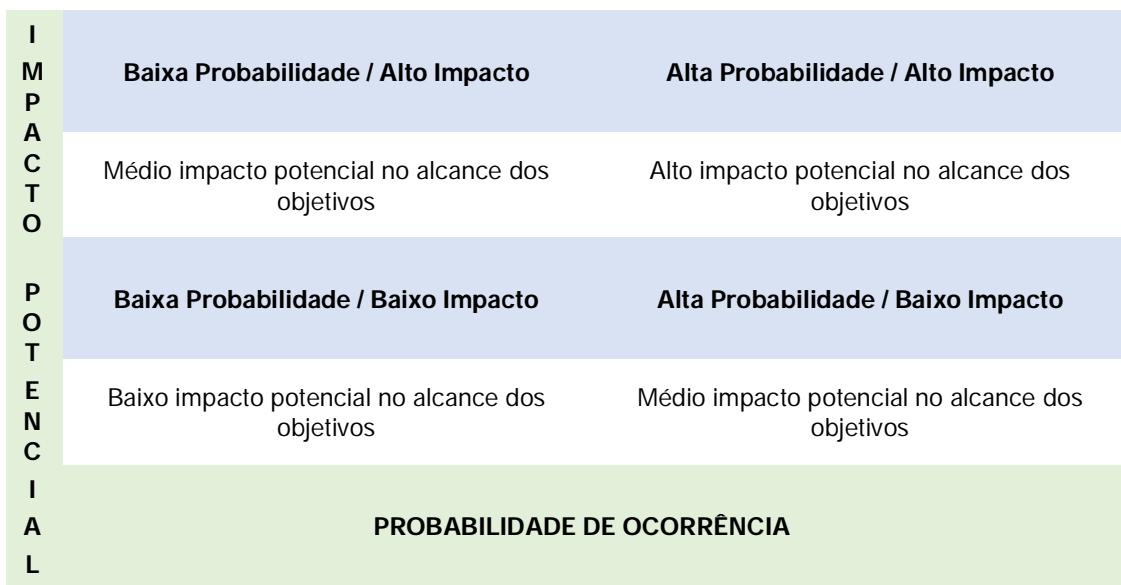
Vantagens do uso do DVR:



- 1 - auxilia a equipe a definir o foco do trabalho de auditoria;
- 2 - permite sistematizar informações relevantes sobre o ambiente de análise;
- 3 - identifica riscos que afetam o objeto de auditoria;
- 4 - fornece subsídios para formular o problema e as questões de auditoria.

109. O Diagrama de Verificação de Risco deve ser elaborado de acordo com o Modelo 12 deste manual.

Modelo 12 – Diagrama de Verificação de Risco



Fonte: Definição MAO (TCU, 2020).

4.2.6 Inventário de riscos e controles e delimitação de riscos

110. Quando o objeto de auditoria é complexo, o risco é um critério de seleção bastante útil. Pode ser avaliado por meio da matriz SWOT, do DVR, do mapeamento de processos mais relevantes e da **elaboração de um inventário de riscos e controles**.



Vantagens do uso do inventário de riscos e controles:



- 1 - revela as áreas de potenciais fraquezas em uma organização;
- 2 - examina como esses riscos são gerenciados pela organização;
- 3 - foca o trabalho nas áreas de alto risco, a partir das quais serão desenvolvidas as questões de auditoria relacionadas.

111. Para a elaboração do inventário de riscos e controles, deve-se construir um quadro relacionando as principais atividades que compõem o objeto da auditoria. Deve-se identificar o objetivo de cada atividade e investigar os riscos relacionados que possam afetar o alcance dos objetivos delineados. A seguir, para cada atividade, avalia-se se o controle já existente é necessário, adequado e suficiente para mitigar o evento de risco (**Modelo 13**).

Modelo 13 – Inventário de riscos e controles

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

Exemplos de eventos de riscos por categorias:

Economicidade – desperdício, sobrepreço, gastos suntuosos ou desnecessários.

Eficiência – perdas, relação insumos/produtos não otimizada, implementação lenta da intervenção, falha em identificar e controlar externalidades.

Efetividade – formulação defeituosa da política: avaliação inadequada de necessidades e objetivos pouco claros ou incoerentes; falhas de gerenciamento: objetivos não alcançados e gestão que não prioriza o alcance dos objetivos.

Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

112. Cada risco deve ser avaliado considerando o conhecimento já adquirido pela equipe acerca do objeto da auditoria em termos de **probabilidade** de ocorrência e **impacto** nos objetivos da atividade. Após identificar a probabilidade e o impacto dos eventos de riscos, realiza-se a multiplicação dos pesos obtidos para identificar o nível do risco, plotando-se as avaliações no diagrama 3 deste manual para definição do nível do risco inerente.

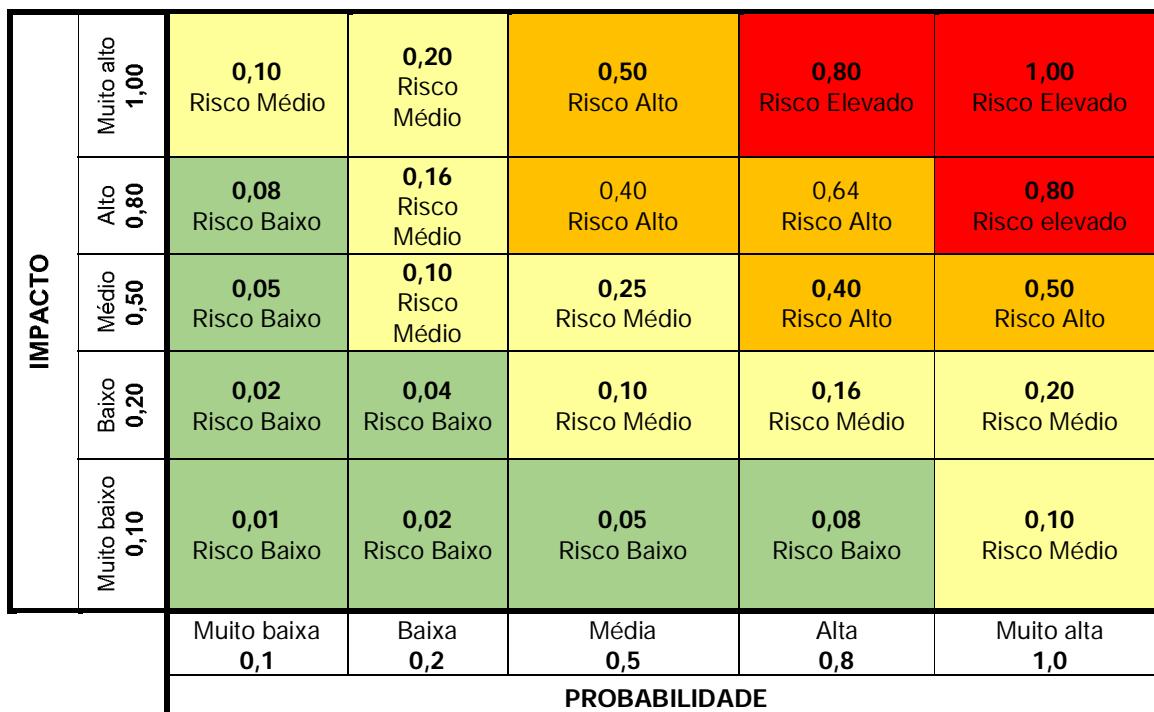


Quadro 2 - Descrição dos parâmetros da avaliação do nível do risco inerente

| Probabilidade | | Descrição qualitativa |
|---------------|-------------|--|
| 0,2 | Muito baixa | A probabilidade de o evento ocorrer é improvável |
| 0,4 | Baixa | A probabilidade de o evento ocorrer é rara |
| 0,5 | Média | A probabilidade de o evento ocorrer é possível |
| 0,8 | Alta | A probabilidade de o evento ocorrer é provável |
| 1,0 | Muito alta | A probabilidade de o evento ocorrer é praticamente certa |

| Impacto | | Descrição qualitativa |
|---------|-------------|---|
| 0,1 | Muito baixo | O risco, se materializado, tem impacto muito baixo em relação aos objetivos |
| 0,2 | Baixo | O risco, se materializado, tem impacto baixo em relação aos objetivos |
| 0,5 | Médio | O risco, se materializado, tem impacto de dimensão média em relação aos objetivos |
| 0,8 | Alto | O risco, se materializado, tem impacto alto em relação aos objetivos |
| 1,0 | Muito alto | O risco, se materializado, tem impacto muito alto em relação aos objetivos |

Diagrama 3 - Avaliação do nível do risco inerente



Fonte: Avaliação de risco em auditorias operacionais (TCE, 2013).

113. Em seguida, deve-se plotar as informações no diagrama 4 para chegar-se à definição do nível do risco residual. Após isso, a equipe deve considerar os eventos de riscos mais relevantes para ajudar no direcionamento do planejamento da auditoria.



Diagrama 4 - Avaliação do nível do risco residual

| NÍVEL DE RISCO INERENTE | 1,0 | 20% | 40% | 60% | 80% | 100% |
|----------------------------|--------------------|--------------|--------------|-------------|-------------------|------|
| 0,8 | 16% | 32% | 48% | 64% | 80% | 80% |
| 0,64 | 13% | 26% | 38% | 51% | 64% | 64% |
| 0,6 | 12% | 24% | 36% | 48% | 60% | 60% |
| 0,48 | 10% | 19% | 29% | 38% | 48% | 48% |
| 0,4 | 8% | 16% | 24% | 32% | 40% | 40% |
| 0,36 | 7% | 14% | 22% | 29% | 36% | 36% |
| 0,32 | 6% | 13% | 19% | 26% | 32% | 32% |
| 0,24 | 5% | 10% | 14% | 19% | 24% | 24% |
| 0,2 | 4% | 8% | 12% | 16% | 20% | 20% |
| 0,16 | 3% | 6% | 10% | 13% | 16% | 16% |
| 0,12 | 2% | 5% | 7% | 10% | 12% | 12% |
| 0,08 | 2% | 3% | 5% | 6% | 8% | 8% |
| 0,04 | 1% | 2% | 2% | 3% | 4% | 4% |
| | Muito baixo = 0,20 | Baixo = 0,40 | Médio = 0,60 | Alto = 0,80 | Muito alto = 1,00 | |
| NÍVEL DE RISCO DE CONTROLE | | | | | | |

Fonte: Avaliação de risco em auditorias operacionais (TCE, 2013).

| Legenda de cores: | Risco residual Muito alto (a partir de 60%) | Risco residual Alto (de 40 a 60%) | Risco residual Médio (de 20 a 39%) | Risco residual Baixo (de 11 a 19%) | Risco residual Muito baixo (até 10%) |
|-------------------|--|--|---|---|---|
|-------------------|--|--|---|---|---|

114. Nessa fase, não há necessidade de se aprofundar na avaliação de controles internos, basta apenas realizar a constatação da existência ou não dos controles. Finalizado o inventário, a equipe deve **considerar os eventos de riscos mais relevantes** para ajudar no direcionamento do planejamento da auditoria.

115. Caso existam muitas atividades com eventos de risco identificados, a equipe deve **buscar parâmetros**, como materialidade, auditabilidade, relevância da atividade ou oportunidade, para selecionar os que irão efetivamente contribuir para o planejamento.

116. Na delimitação, para cada risco selecionado em razão do **Risco de Controle** (alto ou muito alto) e do **Risco Inerente** (alto ou muito alto), deve-se elaborar uma planilha contendo a descrição do processo de trabalho a que se refere, seu objetivo, causa e fonte, evento, consequência e, após, a sintaxe do risco correspondente.



Modelo 14 - Delimitação dos riscos a serem abordados na auditoria

Definição dos riscos a serem abordados na auditoria

Processo de trabalho: informar a atividade à qual o risco está associado.

Objetivo: identificar o objetivo daquela atividade.

Causa/fonte: descrever as possíveis causas do evento de risco identificado, que podem ter origem no ambiente interno e/ou externo.

Evento: descrever o evento de risco identificado.

Consequência: descrever os possíveis efeitos ou consequências de um possível evento de risco sobre os objetivos da atividade que está sob análise.

Sintaxe do risco: Devido à/ao <causa do risco>, poderá ocorrer <evento de risco> o que levará a <efeitos, consequências caso o risco se concretize>, impactando em <comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social ou outros específicos>.

117. Para a redação da sintaxe do risco, pode-se utilizar o seguinte esquema:

Sintaxe do Risco:



Devido à/ao <causa do risco>, poderá ocorrer <evento de risco> o que levará a <efeitos, consequências caso o risco se concretize>, impactando em <comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social ou outros específicos>.

Exemplo¹⁴: Devido à falta de manutenção da rede elétrica poderá acontecer um incêndio, o que poderá levar a destruição total ou parcial do imóvel, impactando na interrupção de pesquisas em andamento.

118. Em auditoria operacional, os eventos de riscos mais comuns podem referir-se a organização; política, programa ou operações; objetivos; medição do desempenho; gestão e controles.

Quadro 3 - Lista exemplificativa de fatores de risco

| | |
|--------------------|--|
| ORGANIZAÇÃO | <p>ESTRUTURA: organização complexa; organização sujeita a mudanças estruturais frequentemente; organização geograficamente dispersa.</p> <p>RECURSOS: tecnologia da informação obsoleta, altamente complexa ou que inclui muitos sistemas computacionais diferentes e/ou incompatíveis; pessoal insuficiente, pouco qualificado, inexperiente ou pouco motivado e/ou procedimentos de seleção inadequado; ausência de estrutura administrativa de apoio comum; grande número de subcontratados; emprego de recursos que são desnecessários, de qualidade muito alta em relação à necessidade ou que poderiam ter sido obtidos a um custo menor.</p> <p>RESPONSABILIDADES: imposição de responsabilidades indesejadas a organizações/administrações ou beneficiários; falta de clareza na divisão de responsabilidades; falta de descrição de funções; inexistência de políticas de rotação de pessoal; coordenação de atividades fraca, especialmente em um sistema de gestão descentralizado ou compartilhado.</p> |
|--------------------|--|

¹⁴ Adaptado de Metodologia de gestão de riscos / Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (BRASIL, 2022, p. 26).



| | |
|--|---|
| NATUREZA DA POLÍTICA, DO PROGRAMA E DAS OPERAÇÕES | POLÍTICA/PROGRAMA: base jurídica incerta, complicada ou sujeita a alterações significativas; grau significativo de mudança no ambiente do programa; regras contratuais complexas e não claras; rápida implementação do programa após a decisão legal ou, no outro extremo, lenta implementação; OPERAÇÕES: grande número de transações e atividades complexas; atividades envolvendo grandes volumes de recursos ou bens de alto valor; atividades com as quais a entidade auditada tem pouca ou nenhuma experiência; atividades de natureza considerada particularmente propensa a irregularidades; operações emergenciais; novas iniciativas criadas às pressas; contratos frequentemente concedidos sem competição; elevada proporção de autorizações ou pagamentos no final do exercício e dificuldade na identificação do beneficiário final. |
| OBJETIVOS | DEFINIÇÃO DE OBJETIVOS: inadequada avaliação das necessidades; pouca clareza, inadequação ou não quantificação de objetivos quanto à economicidade, eficiência e efetividade; objetivos não incluem a legalidade, regularidade, exatidão e confiabilidade das contas e salvaguarda de ativos; objetivos não priorizados ou prioridades não claras; objetivos contraditórios ou incompatíveis; objetivos não comunicados a todos os níveis da gestão. OPERACIONALIZAÇÃO DOS OBJETIVOS: ausência de ligação clara entre os objetivos e as atividades; critérios de elegibilidade/seleção pouco claros ou inconsistentes (amplos demais, restritivos demais ou não relevantes); fatores críticos que podem colocar em risco a realização de objetivos não avaliados regularmente. |
| MEDIÇÃO DO DESEMPENHO | USO DE INDICADORES DE DESEMPENHO: falta de indicadores para medir o alcance de economicidade, eficiência e efetividade; uso de indicadores que são inapropriados ou que podem encorajar comportamentos errados (por exemplo, busca de metas de curto prazo em detrimento do longo prazo). MEDIÇÃO E MONITORAMENTO DO DESEMPENHO: falta de um sistema para monitorar o desempenho real em relação ao plano; evidência de mau desempenho, como indicado, por exemplo, por alto nível de reclamações, baixo nível de satisfação de usuários, disparidade de desempenho com outras organizações ou entre beneficiários e fraco desempenho dos serviços contratados com terceiros. |
| GESTÃO | QUESTÕES ÉTICAS: valores éticos/de integridade mal estabelecidos (tolerância a irregularidades, ausência de código de conduta); forte pressão sobre a gestão para atingir objetivos ou cumprir prazos irrealistas (por exemplo, elevada taxa de empenho de dotações orçamentárias); pressões políticas ou outras sobre a gestão para agir de uma determinada maneira. DESEMPENHO DA GESTÃO: planejamento inadequado e falta de supervisão e monitoramento. INFORMAÇÕES GERENCIAIS: falta ou inadequação do sistema de informações gerenciais; informações gerenciais e financeiras ruins, não usadas ou usadas de forma inadequada. |
| CONTROLES | SISTEMAS DE CONTROLE: falta de sistemas de controle interno para monitorar economicidade, eficiência e efetividade; fraquezas no desenho e na operação de sistemas de controle; funções de supervisão e controle inexistentes ou inadequadas. CONTROLES FINANCEIROS: custos excessivos do programa ou despesas que crescem além das expectativas; dificuldade para determinar o custo dos insumos; falta de um sistema de contabilidade de custos. AUDITORIA E AVALIAÇÃO: sistema de auditoria inadequado; recomendações anteriores de auditoria não implementadas; falta de monitoramento de resultados de avaliações. |

Fonte: Avaliação de risco em auditorias operacionais (TCE, 2013).

119. Apresentam-se a seguir exemplos de avaliação do nível do risco inerente e nível do risco residual em auditoria operacional.

Quadro 4 – Exemplo de inventário de riscos e controles em auditoria operacional

| Atividade | Objetivo da Atividade | Sintaxe do risco | Controle | O controle é necessário, adequado e suficiente para mitigar o risco? | Avaliação do controle | Risco de Controle (RC) | Risco Inerente (RI) | Prob. (P) | Impacto (I) |
|---|---|--|---|--|-----------------------|------------------------|---------------------|---------------|---------------|
| Atendimento e acolhimento das mulheres vítimas de violência | Garantir a existência de estruturas que propiciem o pleno e satisfatório atendimento das mulheres vítimas de violência no Estado. | Risco 1: Devido à baixa cobertura da estrutura de atendimento das mulheres vítimas de violência no Estado, poderá acontecer lacunas no acesso, acolhimento e suporte às vítimas, o que poderá levar grupos vulneráveis de mulheres a permanecerem sem assistência, impactando em consequências graves, uma vez que, desamparada, há a desistência da vítima em buscar ajuda, permanecendo no ciclo de violência | Organismos de Políticas para Mulheres implementados; Políticas públicas destinadas às mulheres vítimas de violência formalizadas; | Controle fraco. A política pública não está devidamente formalizada em todos os órgãos/agentes envolvidos de modo a se garantir sua continuidade, assim, as ações podem ser descontinuadas por mudanças administrativas ou políticas; | Fraçoo | 1, 2, 3, 4, 5 | 1, 2, 3, 4, 5 | 1, 2, 3, 4, 5 | 1, 2, 3, 4, 5 |

Fonte: Adaptado da

Quadro 5 - Exemplos de delimitação dos riscos residuais e inerentes

| Exemplo n° 1 - Risco de controle muito alto; risco inerente muito alto | |
|---|---|
| Processo de Trabalho: | Atendimento e acolhimento das mulheres vítimas de violência. |
| Objetivo: | Garantir a existência de estruturas que propiciem o pleno e satisfatório atendimento das mulheres vítimas de violência no Estado. |
| Causa/fonte: | Infraestrutura física insuficiente para abrigar e proteger vítimas de violência. |
| Evento: | Baixa cobertura da estrutura de atendimento e suporte às mulheres vítimas de violência no Estado. |
| Consequência: | Lacunas no acesso, acolhimento e suporte às vítimas, o que poderá levar grupos vulneráveis de mulheres a permanecerem sem assistência, impactando em consequências graves, uma vez que, desamparada, há a desistência da vítima em buscar ajuda, permanecendo no ciclo de violência. |
| Sintaxe do risco: | Devido à baixa cobertura da estrutura de atendimento das mulheres vítimas de violência no Estado, poderá acontecer lacunas no acesso, acolhimento e suporte às vítimas o que poderá levar grupos vulneráveis de mulheres a permanecerem sem assistência impactando em consequências graves, uma vez que, desamparada, há a desistência da vítima em buscar ajuda, permanecendo no ciclo de violência. |
| Exemplo n° 2 - Risco de controle muito alto; risco inerente muito alto | |
| Processo de Trabalho: | Planejamento e alocação de recursos orçamentários e financeiros para o atendimento e acolhimento das mulheres vítimas de violência. |
| Objetivo: | Garantir a execução das políticas/ações públicas destinadas às mulheres vítimas de violência no Estado. |
| Causa/fonte: | Recursos orçamentários insuficientes para a execução das políticas públicas. |
| Evento: | Não priorização do tema na elaboração do PPA e LOA. |
| Consequência: | Inoperância, inefficácia e descontinuidade das ações e programas de enfrentamento à violência. |
| Sintaxe do risco: | Lacunas e limitações no acolhimento e continuidade do suporte às mulheres vítimas de violência. |
| Fonte: | Devido à previsão e alocação insuficiente de recursos financeiros, poderá ocorrer a inoperância e descontinuidade das ações e programas de enfrentamento à violência, o que poderá levar a lacunas e limitações no acolhimento e na continuidade do suporte às mulheres vítimas de violência impactando na deficiência estrutural que deixa as vítimas desamparadas e sem suporte para romper com o ciclo de violência. |



4.2.7 Análise RECI ou matriz de responsabilidades

120. A análise RECI é uma ferramenta que ajuda a identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado¹⁵. Essa análise pode ser aplicada no âmbito limitado de uma equipe de trabalho ou em relação a um órgão, entidade ou objeto auditado.

O que significa a análise RECI?



- R:** quem é responsável (quem detém a responsabilidade final, com poder de voto: pessoa que arcará com o ônus pelo eventual insucesso);
- E:** quem executa (quem é encarregado de desenvolver a atividade, aquele ou aqueles responsáveis pela implementação);
- C:** quem é consultado (aquele que deve ser consultado antes que as decisões ou ações sejam implementadas);
- I:** quem é informado (aquele que deve ser informado depois que a decisão ou ação for implementada).

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

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

Como elaborar a Matriz RECI?



- 1 - Identifique as principais atividades e pontos de decisão no objeto em estudo (utilize verbos de ação como avaliar, executar, determinar, autorizar);
- 2 - identifique os agentes, setores e órgãos envolvidos (conte com a participação do auditado nessa tarefa);
- 3 - atribua as iniciais RECI para montar a matriz;
- 4 - reveja a matriz de responsabilidades (ao relacionar as responsabilidades de cada agente, identifique as oportunidades de aperfeiçoamento);
- 5 - desenvolva nova matriz de responsabilidade (lembre-se de que só deve haver um responsável para cada atividade e certifique-se de que a solução proposta está de acordo com a cultura organizacional);
- 6 – redefina novos papéis e responsabilidades (faça entrevistas com os envolvidos para discutir as mudanças de papéis e responsabilidades propostas na nova matriz);
- 7 - elabore matriz definitiva e confirme as novas responsabilidades (confirme com os gestores as suas novas atribuições e, sempre que necessário, reavalie essas atribuições).

¹⁵ Técnicas de Auditoria: Análise RECI. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001.



4.2.8 Diagrama Ishikawa

123. Também conhecido como **Diagrama de Causa-efeito** ou **Diagrama Espinha de Peixe**, o Diagrama *Ishikawa* é uma técnica útil para diferenciar causas e efeitos. Essa técnica permite direcionar o foco da atenção para o problema, levando à conscientização de auditores e auditados sobre a necessidade de uma abordagem integrada para combater as diversas causas possíveis. Esse diagrama também ajuda a elaborar recomendações voltadas à causa original.

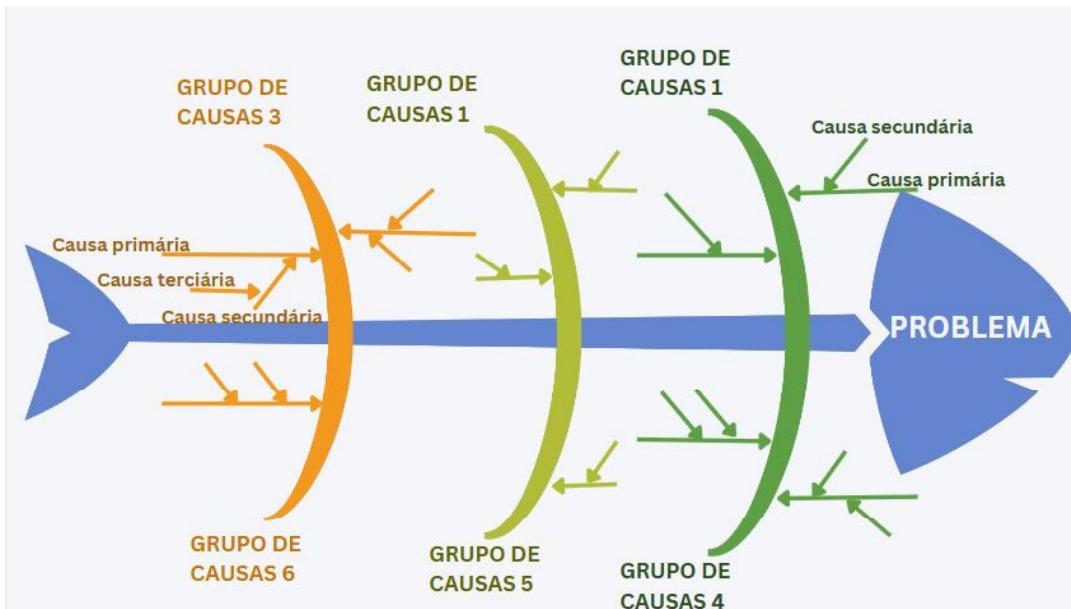


Passos para a construção do Diagrama de *Ishikawa*:

- 1 - definição do problema, que deve ser colocado na “cabeça do peixe”;
- 2 - definição dos grupos de causas;
- 3 - diferenciação das causas primárias;
- 4 - decomposição das causas em secundárias e terciárias.

124. Esse diagrama tem a seguinte configuração:

Modelo 15 – Diagrama Ishikawa



Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

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



4.2.9 Árvore de problemas

126. A árvore de problemas é utilizada para a **explicitação do problema que determinada ação governamental irá atacar¹⁶** e visa facilitar a identificação e a organização das causas e das consequências ou efeitos de um problema central.

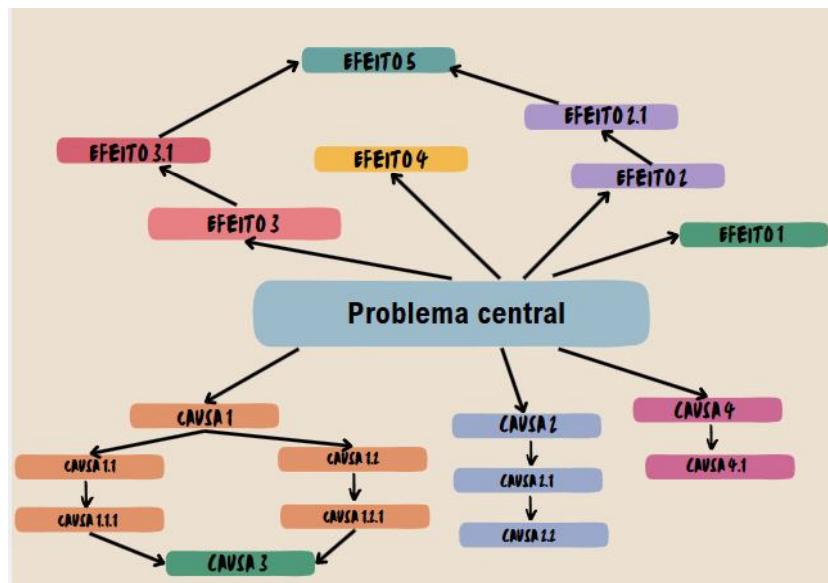
127. Na árvore de problemas, o problema central é o tronco da árvore, as raízes são as causas e a copa são os efeitos. Esta técnica permite visualizar que o cerne de qualquer problema, mesmo os mais complexos, reside em um conjunto restrito de causas. Esse fenômeno é conhecido como Lei de Pareto, ou princípio 20-80, segundo o qual 20% das causas são responsáveis por 80% das consequências.

Vantagens na aplicação da Árvore de Problemas:



- 1 - organiza as percepções sobre um problema a ser solucionado;
- 2 - diferencia as causas das consequências;
- 3 - incentiva os participantes a desenvolverem explicações mais complexas e profundas do problema analisado;
- 4 - direciona as análises para as reais causas dos problemas;
- 5 - permite a visualização das relações de causalidade entre as diversas causas e seus efeitos;
- 6 - permite a identificação das causas raízes ou os “nós críticos”, que são as causas originárias do problema analisado.

Modelo 16 – Árvore de problemas



¹⁶ Técnica de Análise de Problemas para Auditorias (TCU, 2013b).



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

4.3 Planejamento da auditoria após a fase preliminar

129. Após a fase preliminar, elabora-se o plano da auditoria propriamente dito, que conterá a descrição sucinta do objeto de auditoria, os objetivos do trabalho, as questões a investigar, os procedimentos a desenvolver e os resultados esperados com a realização da auditoria.

Após a fase preliminar, o planejamento da auditoria inclui:



- 1 - definição do objetivo e escopo da auditoria;
- 2 - especificação dos critérios de auditoria;
- 3 - elaboração da matriz de planejamento;
- 4 - validação da matriz de planejamento;
- 5 - elaboração do relatório de visão geral;
- 6 - elaboração de instrumentos de coleta de dados;
- 6 - teste-piloto.

4.3.1 Definição do objetivo e escopo da auditoria

O QUE DIZ
A NORMA?



O auditor deve estabelecer uma definição clara dos objetivos, que se relacionem com os princípios da economicidade, eficiência e/ou efetividade (ISSAI 3000/35 e NBASP 300/25).

O auditor deve definir os objetivos de auditoria de maneira suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre as questões que deverão ser respondidas e para permitir o desenvolvimento lógico do desenho de auditoria (ISSAI 3000/36).

Caso os objetivos de auditoria sejam formulados como questões de auditoria divididas em subquestões, o auditor deve garantir que estas sejam tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas no tratamento da questão geral de auditoria (ISSAI 3000/37).

Os auditores devem escolher uma abordagem orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação destas (ISSAI 3000/40).

130. O objetivo de auditoria **estabelece o motivo para se conduzir a auditoria** e fornece o **ponto de partida para a elaboração das questões de auditoria**. Sua redação influencia os resultados da auditoria, portanto, o objetivo deve ser elaborado visando a maximizar os benefícios e impactos da auditoria, incorporar o conceito de materialidade e buscar avaliar a economicidade, eficiência e efetividade do tema de auditoria.



131. O objetivo da auditoria operacional deve ser formulado de modo a atender aos seguintes preceitos: **(i)** ser claro e simples; **(ii)** ser específico e mensurável; **(iii)** permitir uma conclusão inequívoca sobre o tema auditado; **(iv)** fornecer informações suficientes ao entendimento de como está sendo conduzida a auditoria e quais são seus focos e seus objetivos.

132. O auditor, em vez de definir um único objetivo ou uma questão geral de auditoria, pode optar por desenvolver vários objetivos de auditoria, de modo a se tornar mais claro e específico. Os objetivos normativos de auditoria (as coisas são como deveriam ser?) e objetivos analíticos de auditoria (por que as coisas não são como deveriam ser?) são mais propensos a agregar valor.

133. Em cada caso, podem ser adotadas **abordagens orientadas de três formas: sistemas, resultados e problemas**, conforme exemplificado a seguir:

Exemplos de objetivos de auditoria formulados de forma adequada e inadequada, conforme a abordagem de auditoria¹⁷

Abordagem orientada a problemas - examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios em relação a critérios



Exemplo de auditoria operacional no ensino básico.

Problema de auditoria: escolas públicas de ensino médio com mais alunos em situação de pobreza e escolas menores oferecem menos disciplinas acadêmicas preparatórias para a universidade.

Formulação adequada do objetivo:

Examinar por que as escolas públicas de ensino médio com mais alunos em situação de pobreza e as escolas menores oferecem menos cursos acadêmicos.

Formulação inadequada do objetivo:

Examinar por que as escolas em áreas empobrecidas estão oferecendo formação profissional em vez de preparar os alunos para a faculdade.

- Este objetivo sugere que a formação profissional seja uma solução menos eficiente para o problema de educar os alunos pobres e não fornece a base para se chegar a conclusões claras e inequívocas.

¹⁷ Adaptado de auditorias realizadas pelo Gabinete do Auditor-Geral do Canadá; Controlador e Auditor-Geral da Índia; e GAO dos EUA. Disponível no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 89).



Abordagem orientada a resultados - avalia se os objetivos de impactos ou de produtos foram atingidos como planejado ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido.



Exemplo de auditoria operacional para avaliação da aplicação das regras relativas ao imposto de renda de funcionários do setor de entretenimento.

Formulação adequada do objetivo:

- Avaliar em que medida foram implementadas as principais disposições sobre imposto de renda aplicado ao setor de entretenimento.

Formulação inadequada do objetivo:

- Avaliar a conformidade do setor de entretenimento com as disposições das regras do imposto de renda.

Este objetivo não identifica claramente quem está sendo auditado ou a base para a auditoria. Também tem escopo amplo e não ajuda a auditoria a chegar a conclusões claras e inequívocas. Trata-se mais de um objetivo de auditoria de conformidade que de auditoria operacional. Por fim, este objetivo não permite ao auditor distinguir entre problemas sociais e problemas relacionados ao desempenho do governo.

Abordagem orientada a sistemas - examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão, por exemplo, sistemas de gestão financeira.



Exemplo de auditoria operacional para avaliação da resposta do sistema de gestão ao desastre das enchentes.

Formulação adequada do objetivo:

- Avaliar até que ponto os sistemas e procedimentos de gestão permitem uma resposta suficientemente rápida e apropriada ao desastre das enchentes.

Formulação inadequada do objetivo:

- Avaliar se medidas adicionais poderiam ter sido tomadas para responder ao desastre das enchentes de forma mais eficaz.

Este objetivo pressupõe que houve uma resposta ruim e não específica o alvo da auditoria, tornando-a muito ampla para ser acionável.

134. As três abordagens podem ser seguidas a partir de uma perspectiva de cima para baixo ou de baixo para cima. Auditorias com perspectiva de cima para baixo concentram-se, principalmente, em requisitos, intenções, objetivos e expectativas do Poder Legislativo e do Executivo. Uma perspectiva de baixo para cima focaliza em problemas de importância para o povo e a comunidade.

135. A questão de auditoria, por sua vez, é o **elemento central** na determinação do direcionamento dos trabalhos, das metodologias a adotar e dos resultados que se pretende atingir. As questões de auditoria devem fluir do objetivo geral da auditoria e podem ser normativas, descritivas, avaliativas ou exploratórias¹⁸.

¹⁸ G UID 3920/31 37.



Tipos de questão de auditoria:



1 - Questões normativas - fazem comparação com critérios previamente identificados e o desempenho observado. Exemplo: o programa tem alcançado as metas previstas? Os sistemas instalados atendem às especificações do programa? Quais são as características dos beneficiários do Programa Escola Rural?

2 - Questões descritivas - buscam aprofundar aspectos tratados de forma preliminar durante a etapa de planejamento. Exemplo: como os executores locais estão operacionalizando os requisitos de acesso estabelecidos pelo programa Minha Casa, Minha Vida?

3 - Questões avaliativas - buscam avaliar que diferença fez a intervenção governamental para a solução do problema identificado. Exemplos: em que medida os efeitos observados podem ser atribuídos ao programa?

4 - Questões exploratórias - buscam esclarecer desvios em relação ao desempenho padrão ou investigar causas de desvios do critério. Exemplo: que fatores explicam o aumento expressivo nos gastos com pagamento dos benefícios de auxílio-doença ao longo da última década?

136. A formulação das questões tem implicações nas decisões quanto aos seguintes aspectos: tipos de dados que serão coletados; forma de coleta que será empregada e análises que serão efetuadas. Isso exige que o auditor atente para o foco do trabalho, evitando um escopo extenso que exige muitas questões de auditoria, o que pode prejudicar a viabilidade da auditoria em tempo hábil para ter utilidade aos usuários previstos.

137. Na elaboração dos diferentes tipos de questões de auditoria, deve-se considerar os seguintes aspectos.



Aspectos relevantes na elaboração das questões de auditoria:

- 1 - clareza e especificidade;
- 2 - uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
- 3 - viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida);
- 4 - articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de satisfazer o objetivo de auditoria previamente definido, isto é, de responder à questão fundamental de auditoria).

138. O escopo define o limite da auditoria e aborda aspectos como questões específicas que o auditor pretende formular e o tipo de estudo que pretende realizar. Define o assunto que o auditor avaliará e relatará, os documentos ou registros a serem examinados, o período a ser estudado e os locais a serem incluídos.

139. Para a definição do escopo do trabalho, deve-se levar em conta os recursos disponíveis para executar a auditoria (número de auditores e suas respectivas habilidades), a necessidade de especialistas, os custos e as restrições de tempo da auditoria.



Perguntas que devem ser respondidas para definição do escopo de auditoria¹⁹:



O quê?

- Quais perguntas ou hipóteses específicas estão sendo examinadas?
- Quais são os principais processos relevantes para a auditoria?
- Qual objeto será avaliado e relatado?
- Quais recursos estão disponíveis para realizar a auditoria?
- Quais questões, processos e recursos não serão abordados?
- Quais órgãos e organizações têm responsabilidades ou perspectivas relevantes para a auditoria?

Quem?

- Quem, nos órgãos e nas organizações relevantes, está mais bem posicionado para fornecer evidências apropriadas e suficientes para responder às perguntas de auditoria?
- Quem é responsável por garantir a confiabilidade das informações e dos dados relevantes para a auditoria?
- Quais organizações ou pessoas serão excluídas?

Onde?

- Quais locais serão cobertos?
- Onde estão os documentos e registros que precisam ser examinados?
- Quais locais serão excluídos?

Quando?

- Qual prazo será coberto?

Exemplo: Auditoria operacional sobre a gestão de reclamações de consumidores. A auditoria incidiu sobre as atividades desenvolvidas pelo Gabinete de Defesa do Consumidor para gerir as reclamações dos consumidores durante os exercícios financeiros de 2020 a 2023. A abrangência da auditoria foi nacional. Os dados de reclamações de consumidores relativos a 2024 não estavam disponíveis e, por isso, este exercício não foi incluído no escopo²⁰.

140. Caso a solicitação para realização da auditoria seja formulada de maneira genérica ou muito abrangente, o planejamento deverá definir mais precisamente o escopo do trabalho. Nesse caso, a explicação do que não será tratado (**não escopo**) é necessária para estabelecer com precisão os limites do trabalho.

4.3.2 Especificação dos critérios de auditoria

**O QUE DIZ
A NORMA?**



O auditor deve estabelecer critérios apropriados, que correspondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e sejam relacionados com os princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade (ISSAI 3000/45). O auditor deve, como parte do planejamento e/ou da condução da auditoria, discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada (ISSAI 3000/49).

¹⁹ Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 94).

²⁰ Adaptado de auditoria realizada pelo do relatório do Gabinete do Auditor-Geral do Botswana. Disponível no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 95).



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

142. Os critérios são as referências usadas para avaliar o objeto, podem ser qualitativos ou quantitativos e devem definir o que será usado para avaliar a entidade auditada. Devem ser transparentes quanto às fontes que foram usadas, relevantes e compreensíveis para os usuários, bem como completos, confiáveis e objetivos, no contexto do objeto e dos objetivos de auditoria.

Quais fontes de critérios de auditoria operacional podem ser adotadas?



- 1 - Leis e regulamentos;
 - 2 - Melhores práticas;
 - 3 - Normas e valores profissionais;
 - 4 - Indicadores de desempenho estabelecidos;
 - 5 - Opinião de especialistas independentes;
 - 6 - Organizações que operacionalizem objetos similares;
 - 7 - Bibliografia especializada.
-

4.3.3 Matriz de planejamento

**O QUE DIZ
A NORMA?**



O objetivo de uma matriz de planejamento é tornar clara a viabilidade de se chegar a uma conclusão sobre o objetivo de auditoria e assegurar uma cadeia lógica de raciocínio e análise desde o objetivo de auditoria até os critérios e métodos utilizados. A matriz ajuda o auditor a impor um padrão lógico e disciplinado ao planejamento do trabalho e a garantir que todos os aspectos do objetivo de auditoria sejam considerados (ISSAI 3200/52).

143. Definidos o objetivo, problema e as questões de auditoria, a equipe deverá elaborar a matriz de planejamento, que é um quadro que sintetiza as principais informações trabalhadas do planejamento e sistematiza os passos a serem seguidos a partir da metodologia a ser adotada.

144. A elaboração da matriz exige que o auditor descreva, além dos critérios, que tipos de informações e dados devem ser coletados, as fontes específicas, as técnicas necessárias para a coleta de dados, os tipos de métodos que devem ser utilizados para analisar os dados e qual a provável conclusão que será obtida ao final do trabalho.

145. A matriz de planejamento deverá seguir o Modelo 17 deste manual.



Quais os objetivos da matriz de planejamento?

- 1 - orientar os integrantes da equipe sobre as medidas a adotar na fase de execução da auditoria;
- 2 - incentivar a participação dos membros da equipe;
- 3 - incorporar as melhores ideias.

Modelo 17 – Matriz de Planejamento

Objeto da auditoria: descrever qual é o objeto auditado - entidades, programas, atividades.

Objetivo geral da auditoria: expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria.

| | |
|---|---|
| Questões de auditoria | Identificar as questões de auditoria. <i>A matriz de planejamento deve ser preenchida para cada questão de auditoria. À medida que a auditoria se aproximar de sua conclusão, as questões podem ser refinadas para refletir os achados com mais precisão.</i> |
| Critérios | Identificar o padrão usado (com a respectiva fonte) para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. <i>Podem incluir leis, regulamentos, políticas, boas práticas ou outras normas confiáveis relativas a como as coisas devem ser.</i> |
| Informações necessárias | Identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria. |
| Fonte de informação | Identificar as fontes de cada item de informação. <i>Podem ser documentos, funcionários do programa, bancos de dados, especialistas no objeto e outros.</i> |
| Metodologia | Identificar as técnicas adotadas para coleta dos dados que serão usados. <i>Exemplos de estratégias para coletar informações ou dados necessários incluem revisão de documentos, instrumentos de coleta de dados, questionários, grupos focais e estudos de caso.</i> |
| Procedimento de análise de dados | Identificar as técnicas a serem adotadas para análise de dados. <i>Como exemplos de técnicas analíticas a serem usadas para analisar as informações coletadas, tem-se a análise de conteúdos, análise estatística, resumo ou estudo de caso. Deve-se descrever também os passos a serem tomados para avaliar a confiabilidade das fontes de dados.</i> |
| Membro responsável | Indicar o auditor que deverá executar a atividade. |
| Período | Identificar o prazo para realização da atividade. |
| Limitações | Especificar as limitações quanto à estratégia adotada; ao acesso a pessoas e informações; à qualidade ou confiabilidade das informações; às condições operacionais de realização do trabalho. <i>Se as limitações forem tão severas a ponto de afetar significativamente a capacidade do auditor de responder às questões de auditoria, considerar a reformulação da questão ou alteração do escopo para reduzir esse risco.</i> |
| O que a análise vai permitir dizer (Resultados esperados da auditoria) | Esclarecer precisamente quais conclusões ou achados podem ser alcançados. <i>É o resumo do que a equipe de auditoria provavelmente poderá dizer como resultado do trabalho realizado. Os resultados esperados devem responder às questões de auditoria da primeira linha.</i> |

Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).



146. Para a definição das atividades e técnicas que serão adotadas e para assegurar a transparência sobre a lógica de raciocínio e de análise adotada pela equipe técnica, deve-se detalhar os passos e procedimentos por meio da elaboração da Matriz de Procedimentos.

Modelo 18 – Matriz de Procedimentos

| | |
|------------------------------|---|
| Questões de auditoria | Identificar as questões de auditoria. |
| Procedimentos | <p>Descrever detalhadamente os passos e procedimentos a serem adotados pela equipe:</p> <p>Exemplos²¹:</p> <ul style="list-style-type: none">- Procedimentos para inspeções alfandegárias em aeroportos:<ul style="list-style-type: none">a) estabelecer critérios e elaborar amostra dos aeroportos mais relevantes;b) elaborar roteiro de observação direta e de entrevistas para verificar como as inspeções alfandegárias estão sendo conduzidas;c) visitar o aeroporto selecionado para observar os agentes realizando inspeções alfandegárias;d) entrevistar inspetores e supervisores;e) registrar as observações para poder compará-las aos procedimentos formalizados de inspeção da entidade auditada;f) fotografar e documentar as condições observadas.- Manutenção de instalações de propriedade do governo por contratados externos:<ul style="list-style-type: none">a) estabelecer critérios e elaborar amostra das propriedades mais relevantes;b) elaborar roteiro para inspeção física dos imóveis com base nos critérios estabelecidos no contrato;c) realizar visitas in loco às propriedades para inspecionar fisicamente;d) fotografar e documentar as condições observadas. |
| Membro responsável | Indicar o auditor que deverá executar os procedimentos. |
| Período | Identificar o prazo para realização dos procedimentos. |

Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

4.3.4 Painel de Referência para validação da matriz de planejamento

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

²¹ Adaptado de GAO dos EUA e Relatório Especial do Tribunal de Contas Europeu nº 02/2019. Disponível no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 139).



148. Essa validação consiste na apresentação da matriz de planejamento, com foco nas **questões de auditoria** e no que a análise vai permitir dizer, buscando-se colher informações sobre aspectos ainda não considerados pela equipe.

149. O painel de referência contribui, ainda, para gerar expectativa sobre os resultados do trabalho e fortalecer a imagem institucional do TCE/MT, além de propiciar de fortalecimento do controle social.

150. Para o painel devem ser convidados os gestores que tenham relação com o objeto auditado, especialistas de universidades, centros de pesquisa e consultorias técnicas e representantes de outros órgãos de controle. O intuito é o favorecer o debate sobre o tema da auditoria sob diferentes perspectivas.

151. Deve-se avaliar cuidadosamente se a presença dos gestores das unidades auditadas poderá inibir os outros participantes, ou se pode tornar os participantes reativos ou defensivos.

152. Após o painel de referência, a equipe de auditoria deve analisar as contribuições recebidas e incluir na matriz de planejamento aquelas que considerar pertinentes.



As informações necessárias para a **organização do painel de referência de planejamento e achados** encontram-se no capítulo 8 deste manual.

4.3.5 Elaboração do relatório de visão geral e projeto de auditoria

O QUE DIZ
A NORMA?



Ao elaborar um plano de auditoria, é importante determinar o cronograma e os recursos necessários. O auditor também deve considerar se há necessidade de consultar especialistas internos ou externos (consultores, outros auditores) a fim de melhorar a qualidade da auditoria (ISSAI 3200/58).

153. Os levantamentos preliminares que subsidiarão a elaboração do relatório da visão geral do objeto fiscalizado possibilitam o conhecimento das áreas que merecem mais atenção das equipes técnicas, auxiliando na calibragem do foco da auditoria e avaliando sua auditabilidade.

154. A NBASP 300/37 exige que sejam desenvolvidos uma estratégia de auditoria e um plano de fiscalização e auditoria devidamente documentado. Em auditorias operacionais, o relatório de visão geral deve conter os antecedentes, os objetivos e escopo da auditoria, os



critérios e a metodologia adotada. Esse relatório integra o projeto de auditoria juntamente com os demais itens trabalhados no planejamento.

Elementos do Relatório de Visão Geral e do Projeto de Auditoria Operacional



1 - Antecedentes: descrição das razões que originaram a auditoria, da decisão que a autorizou e da existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto.

2 - Objetivos e escopo da auditoria: detalhamento dos objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, a delimitação do que será ou não auditado e o período abrangido.

3 - Avaliação de materialidade: estimativa do volume de recursos afetos ao objeto da auditoria, relevância, oportunidade e avaliação do ambiente de controle e dos riscos identificados.

4 - Metodologia: descrição dos métodos que serão empregados na coleta e na análise dos dados, critérios adotados para amostragem a ser avaliada, principais critérios de avaliação, prováveis evidências, instrumentos de coleta e análise de dados e as possíveis limitações ao trabalho;

4 - Visão geral do objeto: apresentação dos dados gerais relevantes acerca do objeto auditado, como, por exemplo, dados financeiros do objeto, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas e sistemas de controle do objeto a ser auditado e notícias expostas na mídia sobre o tema.

5 - Conclusão: definição dos eixos de atuação da auditoria operacional, o período de abrangência e as unidades envolvidas.



6 - Apêndices: formados por cronograma de atividades, *checklist* aplicado nos levantamentos preliminares, entrevistas realizadas, análise dos *Stakeholders*, análise SWOT, Diagrama de Verificação de Risco – DVR, Inventário de Riscos e Controles, Controles e Delimitação dos Riscos, Matriz de Planejamento e Matriz de Procedimentos e outros, a depender da complexidade e abrangência de cada trabalho. À exceção das matrizes de planejamento, de procedimentos e de achados, os demais itens de apêndice não são obrigatórios e outras técnicas complementares podem ser utilizadas.

4.4 Elaboração dos instrumentos de coleta de dados

O QUE DIZ
A NORMA?



Durante o planejamento, o auditor deve desenvolver os procedimentos a serem usados para coletar evidências de auditoria suficientes e apropriadas, que respondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria (ISSAI 3000/101).

155. A parte final do planejamento da auditoria inclui a elaboração dos instrumentos de coleta de dados e a realização de teste-piloto. Cada técnica de coleta de dados – entrevista, aplicação de questionários, grupo focal e observação direta – possui um instrumento próprio, a ser construído de forma a garantir a obtenção de informações relevantes e suficientes para responder às questões de auditoria.

156. Os instrumentos de coleta devem ser testados via teste-piloto (que será detalhado no tópico 4.5) para garantir a sua consistência.



4.4.1 Questionário

157. Como definição, questionário é o formulário usado para obter informação, de forma padronizada, sobre grande número de unidades de pesquisa. Diferencia-se da entrevista pela forma de aplicação, sem a presença do entrevistador.

158. Para que o uso da pesquisa em auditoria contribua para responder às questões de auditoria, é necessário seguir procedimentos de planejamento, elaboração, teste, aplicação e análise do questionário. Seguir esses procedimentos aumenta a probabilidade de que as perguntas do questionário permitam coletar as informações necessárias para responder às questões de auditoria e que as informações tenham validade e confiabilidade.

159. A elaboração das perguntas do questionário deve ser de fácil compreensão para o público ao qual o questionário é destinado. Além do cuidado com a qualidade das perguntas, deve-se realizar teste-piloto para correção de eventuais problemas de compreensão pelos pesquisados, dificuldades de logística para a realização da pesquisa e falhas no treinamento dos pesquisadores. Apenas com a aplicação e análise do questionário de certo número de pesquisados é possível identificar falhas que poderão prejudicar a eficácia da pesquisa.

Elementos necessários na elaboração de questionários:

- 1 - introdução/apresentação com informações sobre a motivação e os objetivos da pesquisa, como os dados serão usados, quem deve responder ao questionário, bem como o contato com a equipe em caso de dúvida;
- 2 - garantia de que o respondente não será identificado;
- 3 - envio com prazo fixado para ser respondido;
- 4 - formatação e estrutura claras e atrativas, com o objetivo de elevar as taxas de resposta;
- 5 - pelo menos uma pergunta aberta na parte final que deixe o pesquisado livre para abordar ou esclarecer sua perspectiva;
- 6 - agradecimento.



Recomendações para a elaboração de questionários:

- 1 - revisar cuidadosamente o conteúdo das perguntas é um fator primordial que auxilia na posterior elaboração do relatório;
- 2 - atentar para o fato de que a maneira como a pergunta é formulada afeta decisivamente o sucesso da pesquisa;
- 3 - basear o questionário na matriz de planejamento evita a realização de perguntas desnecessárias ou irrelevantes;
- 4 - coletar somente informação útil para responder às questões de auditoria facilita a análise de dados posterior, evitando retrabalhos;
- 5 - evitar fazer duas perguntas em uma só, perguntas embaraçosas e perguntas ambíguas reduz vieses nas respostas;
- 6 - testar o questionário durante o teste-piloto da auditoria permite identificar se os pesquisados entendem o que você teve a intenção de perguntar.



160. Em todos os casos, é obrigatório documentar cuidadosamente a condução da pesquisa, as respostas e as análises realizadas sobre os resultados.

161. Os questionários aplicados em auditorias operacionais podem incluir **perguntas que usam escalas** para investigar as atitudes dos pesquisados. Nesse caso, devem ser formulados níveis equilibrados, com mesmo número de opções para discordância e para a concordância. Deve ser sempre incluída a opção equivalente a “não aplicável” ou “não sei”, a depender de cada caso.



Exemplos de escalas usadas em questionários:

- 1 - Sempre, muitas vezes, poucas vezes, nunca;
- 2 - Muito atuante, atuante, pouco atuante, não atuante;
- 3 - Ótimo, bom, regular, ruim, péssimo;
- 4 - Muito rápido, rápido, normal, demorado, muito demorado;
- 5 - Piorou muito, piorou, ficou inalterado, melhorou, melhorou muito;
- 6 - Muito satisfeito, satisfeito, nem satisfeito nem insatisfeito, Insatisfeito, Muito insatisfeito;
- 7 - Aumento da incidência, incidência inalterada, redução da incidência.

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

Modelo 19 – Exemplo de pergunta com ordenação



- Numere de 1 a 5, do mais importante para o menos importante, os cinco fatores que mais contribuíram para que voos tenham atrasado por mais de 30 minutos no seu aeroporto em 2007. Responda apenas considerando a situação operacional nesse aeroporto (*por exemplo, não considere o fato de o voo já ter chegado atrasado a esse aeroporto*):

- () Manutenção não prevista de aeronaves
- () Pátio de estacionamento de aeronaves
- () Meio-fio de embarque
- () Sala de embarque
- () Balcões de *check-in*
- () Área de desembarque e esteiras de restituição de bagagem
- () Meio-fio de desembarque
- () Controle de passaportes
- () Alfândega
- () Controle de tráfego aéreo
- () Meteorologia
- () Problemas operacionais das empresas

Fonte: MAO (TCU, 2020).



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



Como avaliar a taxa de respostas de pesquisas?

- 1 - Se a taxa de resposta de uma pesquisa for inadequada, poderá afetar como as informações serão usadas. Deve-se avaliar em cada caso se as respostas podem ser generalizadas para toda a população ou se poderiam ser usadas apenas num escopo mais limitado.
- 2 - Se o auditor não receber respostas suficientes de certas subpopulações, há possibilidade de os resultados serem tendenciosos.
- 3 - Se houver variação nas taxas de resposta de diferentes áreas geográficas, entidades ou grupos demográficos, poderão ocorrer distorções ou erros nos resultados.

4.4.2 Entrevista

164. A entrevista pode ser conceituada como uma sessão de **perguntas e respostas**, realizada presencialmente ou por telefone, de forma individual ou em grupo, que objetiva obter uma informação específica. É útil, também, para atingir entrevistados que não poderiam ser consultados por outros meios, como, por exemplo, pessoas com pouca instrução formal.

165. Deve-se observar que fazer perguntas e obter respostas não é tarefa simples, exige disciplina mental, preparação e habilidade para a interação para garantir seu sucesso.

166. Nos trabalhos de auditoria operacional, a entrevista é utilizada como técnica qualitativa de coleta de dados para obter a percepção de gestores, especialistas e beneficiários sobre o objeto examinado. É útil também como ferramenta para auxiliar na interpretação de dados obtidos e para explorar possíveis recomendações.

167. Como limitação, as informações coletadas podem ser insuficientes para sustentar os achados ou podem ser enviesadas, caso não sejam tomados cuidados na condução da entrevista e na seleção dos entrevistados. Para reduzir os riscos associados à escolha dos entrevistados, devem ser observadas a representatividade, a credibilidade e a imparcialidade dos entrevistados selecionados.

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



169. Além disso, antes de qualquer contato com o entrevistado, os integrantes da equipe de auditoria devem acordar sobre: os objetivos da entrevista; a seleção dos entrevistados; as informações que serão necessárias para melhor conhecer o tema; os documentos a serem solicitados; as informações a serem obtidas e as atribuições de cada integrante da equipe no decorrer da entrevista.

Principais características de um bom entrevistador:

- 1 - constrói boa interação com o entrevistado;
- 2 - sabe ouvir atentamente;
- 3 - possui capacidade de comunicação verbal;
- 4 - é disciplinado e discreto;
- 5 - usa vocabulário no nível do interlocutor, preferencialmente por meio de frases curtas.

O que um bom entrevistador deve evitar:



- 1 - ir para a entrevista despreparado;
- 2 - criar situações constrangedoras;
- 3 - entrar em conflito com o entrevistado;
- 4 - monopolizar a conversação;
- 5 - permanecer numa atitude passiva;
- 6 - interromper o entrevistado a toda hora;
- 7 - distrair o entrevistado com hábitos repetitivos, como bater dedos e canetas na mesa;
- 8 - aumentar desproporcionalmente a importância de um acontecimento;
- 9 - pensar na pergunta seguinte enquanto o entrevistado responde à pergunta formulada;
- 10 - ler os documentos entregues pelo entrevistado enquanto o interlocutor fala;
- 11 - atender o telefone celular durante a entrevista;
- 12 - completar a frase do entrevistado;
- 13 - presumir o que o entrevistado quis dizer;
- 14 - concluir de imediato.

170. As entrevistas podem ser realizadas de forma não estruturada, estruturada e semiestruturada:

a) entrevista não estruturada – o entrevistador segue o ritmo livre do entrevistado, fazendo perguntas ocasionais para ajustar o foco ou esclarecer aspectos não compreendidos. Sua utilização é apropriada na fase inicial dos trabalhos, quando a equipe necessita aprofundar o conhecimento do tema;

b) entrevista estruturada – o entrevistador segue roteiro fixo e padronizado de perguntas, também denominado questionário, cuja ordem e redação permanecem invariáveis para todos os entrevistados. Geralmente é empregada quando se quer obter informação de muitos entrevistados;

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



Como proceder no dia da entrevista?

- 1 - definir previamente o membro da equipe que irá fazer as perguntas e aquele que será responsável pelas anotações;
- 2 - utilizar um formulário para o registro da entrevista, preferencialmente em meio digital para evitar retrabalho posterior;
- 3 - confeccionar lista de presença para cada entrevista seguindo o Modelo 7.



Regra para fortalecer a qualidade da resposta em uma entrevista (técnica do “funil”, composta de cinco etapas):

- 1 - o entrevistado responde a uma pergunta aberta;
- 2 - um integrante da equipe de auditoria interpreta a resposta para o entrevistado;
- 3 - o entrevistado esclarece e complementa as informações;
- 4 - um outro integrante da equipe de auditoria faz um resumo da declaração do entrevistado;
- 5 - o entrevistado confirma ou não, retornando à etapa 3 caso não haja confirmação.

171. É importante que o entrevistado seja previamente informado que suas respostas serão anotadas para consulta posterior, assegurando-lhe que os registros feitos serão precisos. O formulário com as respostas e a lista de presença integrarão os papéis de trabalho da auditoria.

172. As informações obtidas na entrevista podem ser fundamentais para o sucesso da auditoria. A equipe não deve confiar totalmente na sua memória. A documentação da entrevista é obrigatória com o propósito de registrar os fatos ditos e quem os disse, além de organizar esses fatos para ajudar na elaboração dos achados.



Exemplos de perguntas aplicadas em uma entrevista para verificação da confiabilidade de dados:²²

- Quem são os principais usuários do sistema de dados?
- Quem tem permissão para inserir ou atualizar os dados?
- Existem diferentes níveis²³ de acesso aos dados?
- Como e onde os dados são coletados (por exemplo, inserção manual de dados, formulário preenchido pelo representante do órgão, inserção por entidades externas ao proprietário dos dados)?
- As inserções de dados estão sujeitas a alterações devido a revisões de qualidade ou outros procedimentos? Que unidade de análise é representada por cada registro nos dados?

²² Adaptado do Relatório do GAO dos EUA, *Assessing Data Reliability*, 2019, GAO-20-283. Disponível no Manual de Implementação das ISSAs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 243-245).



4.4.3 Observação direta

173. Nas auditorias operacionais, a observação direta é um método de coleta de informação, sistemático e estruturado, que serve para gerar informação qualitativa sobre a forma de funcionamento do objeto auditado, sobretudo no que se refere a seus processos. Para o registro das observações, deve-se elaborar roteiro prévio.

Diferença entre as técnicas de observação direta e inspeção física



OBSERVAÇÃO DIRETA

Indicada para **situações dinâmicas** (prestação de serviços e execução de processos, por exemplo).

INSPEÇÃO FÍSICA

Aplicada para **situações estáticas** (equipamentos, instalações e infraestrutura em geral).

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

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

Como realizar uma observação direta?



- 1 - Prepare um roteiro prévio;
- 2 - escolha um horário de menor sobrecarga de trabalho para não prejudicar o fluxo normal do trabalho do auditado;
- 3 - selecione apenas as atividades relevantes para o objetivo da auditoria;
- 4 - enfatize que o objetivo da observação é conhecer o processo de trabalho e não avaliar o desempenho das pessoas observadas;
- 5 - não critique e não tente modificar o comportamento das pessoas observadas;
- 6 - considere que as pessoas podem agir de forma diferente quando observadas.

176. A maior parte das evidências obtidas pelas observações são registros da própria equipe de auditoria, devendo-se empregar outros recursos para aumentar a credibilidade das informações coletadas.



Recomendações para aumentar a robustez das evidências coletadas por meio da observação direta:

- 1 - realizar filmagens, gravações sonoras e registros de declarações de usuários;
- 2 - usar fotografias, tabelas, mapas, gráficos ou outras representações mediante imagens para compor as evidências;
- 3 - lembrar-se de que fotografias e vídeos aumentam o valor da observação direta, mas não dispensam a descrição detalhada dos resultados verificados.



4.4.4 Benchmarking

177. O *Benchmarking* pode ser definido como uma técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. É útil para reforçar as conclusões dos trabalhos de auditoria ou para averiguar se o órgão ou objeto auditado está ou não desenvolvendo um bom trabalho.

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

Exemplo do uso de *Benchmarking*:



- 1 - Avaliação do desempenho de unidades operacionais que desenvolvam as mesmas atividades, como, por exemplo, escolas, hospitais e presídios.
 - ❖ Essas comparações devem focar os diferentes recursos empregados na produção de uma unidade de produto padrão, identificando as variáveis mais significativas.

4.4.5 Grupo focal

179. O grupo focal é uma técnica qualitativa de pesquisa que tem como fonte de dados as discussões de um determinado grupo sobre tema de interesse e questões relevantes formuladas pela equipe de auditoria.

180. É uma técnica útil na coleta de dados qualitativos difíceis de conseguir por meio da entrevista e pode também auxiliar no desenvolvimento de instrumentos de coleta de dados (questionários e roteiros de observação).

181. O objetivo é entender como as pessoas percebem uma determinada situação, atentando para a variedade de percepções e razões de um grupo sobre determinado tema ou situação.

182. Para a realização do grupo focal, devem ser formados pequenos grupos de pessoas com características comuns ao trabalho para discutir conceitos ou avaliar problemas sob acompanhamento do auditor, responsável por conduzir as discussões com o único propósito de produzir dados e sem interesse pela resposta individual.



Como realizar um grupo focal?

- 1 - Prepare um roteiro prévio, preferencialmente com perguntas abertas;
- 2 - selecione os participantes com experiências similares e, preferencialmente, no mesmo nível hierárquico;
- 3 - seja flexível, objetivo, respeitoso, imparcial, seguro e tenha senso de humor;
- 4 - favoreça a participação de todos e valorize a diversidade de opiniões;
- 5 - grave a sessão (após pedir autorização aos participantes) para auxílio na análise de dados;
- 6 - anote os pontos-chave e os principais argumentos;
- 7 - atente para que o grupo focal não ultrapasse duas horas.

4.5 Realização de teste-piloto

O QUE DIZ
A NORMA?



(...) é aconselhável realizar um teste-piloto no qual o auditor teste o método de coleta de dados (ISSAI 3200/45).

183. Após elaborados os instrumentos de coleta de dados, deve ser realizado o teste-piloto para garantir a sua consistência. A realização de teste-piloto reduz o retrabalho e aumenta as chances de que o trabalho desenvolvido alcance o nível de qualidade desejado com o menor custo possível.

184. O teste-piloto possibilita refinar as perguntas até se ter certeza de que sejam apropriadas para a população da pesquisa. Para sua realização, recomenda-se que a equipe escolha um local que apresente dificuldades similares àquelas que podem ocorrer na condução dos trabalhos.



Quais os objetivos do teste-piloto?

- 1 - Avaliar a qualidade dos instrumentos produzidos;
- 2 - avaliar o grau de compreensão das perguntas formuladas em questionários e entrevistas;
- 4 - antecipar os problemas que poderão ser enfrentados;
- 5 - ajustar o tamanho da amostra;
- 6 - assegurar que as respostas poderão ajudar a responder às questões de auditoria no relatório.



CAPÍTULO 5 – COMO EXECUTAR UMA AUDITORIA OPERACIONAL

O QUE DIZ
A NORMA?



O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e, quando relevante e permitido pelo mandato da EFS, formular recomendações (ISSAI 3000/106).

185. Após a elaboração dos instrumentos de coleta de dados, a realização de teste-piloto e a devida correção desses instrumentos em função do teste realizado, inicia-se a fase de execução da auditoria.

186. A execução inclui o desenvolvimento dos trabalhos de campo, a coleta e a análise de dados e a elaboração e validação da matriz de achados por meio de painel de referência. Nesta etapa são realizados os procedimentos de auditoria planejados, avaliadas as evidências e obtidas as conclusões.



Quais as fases da execução da auditoria operacional?

- 1- Trabalhos de campo;
- 2 - coleta e análise de dados
- 3 - elaboração da matriz de achados
- 4 - validação da matriz - painel de referência

187. Durante toda a fase de execução, os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, das evidências obtidas e das conclusões alcançadas.

5.1 Desenvolvimento dos trabalhos de coleta de dados

188. Na etapa de desenvolvimento dos trabalhos de coleta de dados, realiza-se a **coleta de informações e dados** por meio da aplicação *in loco* dos instrumentos de coleta de dados desenvolvidos durante o planejamento, por meio da aplicação eletrônica de questionários, por meio de análise de banco de dados, por meio de entrevistas e reuniões virtuais ou outras técnicas.

189. Conforme aborda a ISSAI 3100/98, em auditoria, como nas áreas de avaliação e ciências sociais, as metodologias evoluem e se desenvolvem e novas técnicas e tecnologias para a coleta de evidências e análises podem ser estabelecidas para aprimorar a qualidade da auditoria e do relatório.



190. Nesse sentido, **o auditor deve ser perceptivo e disposto a experimentar as novas técnicas e metodologias:** ferramentas como *data analytics* e mineração de dados podem ser usadas, por exemplo, para identificar tendências, padrões e conhecimento a partir de grandes quantidades de dados.

191. Na fase de coleta de dados, o auditor deve buscar as evidências necessárias para responder às questões de auditoria. Deve, igualmente, não se desviar do foco do trabalho nem coletar informações desnecessárias para o escopo trabalhado ou que possam ser irrelevantes, dificultando a análise de dados.

Tarefas prévias necessárias para organização e êxito nos trabalhos de campo:



- 1- agendar reuniões, visitas, entrevistas e grupos focais (excetuando-se os casos em que o fator-surpresa seja necessário ao alcance dos objetivos da coleta de dados);
 - 2 - encaminhar ofício de apresentação e de solicitação de documentos;
 - 3 - preparar material ou equipamentos necessários (impressão de questionários, roteiros de entrevistas, roteiros de observação de direta, *checklist* de verificação e outros);
 - 4 - organizar lista de telefones de contatos a ser compartilhada entre a equipe e o supervisor da auditoria.
-

192. Destaca-se a possibilidade de variação na organização dos trabalhos de campo e na estratégia de análise dos dados, podendo ser acrescentadas solicitações de documentos e informações adicionais em razão de limitações ou análises não previstas.

193. Essa alteração deve ser posteriormente incluída nas ferramentas de planejamento, visando à completude e confiabilidade dos dados e de sua análise ao fim da auditoria.

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

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

196. Para otimizar os trabalhos de campo, por exemplo, deve-se privilegiar a coleta eletrônica de dados por meio do uso de *tablets* ou outros equipamentos.



5.2 Matriz de achados

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

198. Ela sistematiza a análise dos resultados da auditoria e permite verificar se os achados são corroborados por evidências confiáveis e suficientes; se as medidas propostas são adequadas e se incidem sobre as causas dos problemas que se pretende corrigir. Por meio de matriz de achados, deve ser possível responder às questões de auditoria. Nesse sentido, à medida que a auditoria se aproximar de sua conclusão, as questões podem ser refinadas para refletir os achados com mais precisão.

Quais elementos são obrigatórios na Matriz de Achados de uma auditoria operacional?



- 1 - Situação observada (condição);
 - 2 - critérios;
 - 3 - evidências e análises;
 - 4 - causas;
 - 5 - efeitos;
 - 6 - boas práticas;
 - 7 - proposta de recomendações e determinações;
 - 8 - benefícios esperados.
-



Modelo 20 – Matriz de Achados

Objetivo geral da auditoria: expressar de forma clara e objetiva do que trata a auditoria.

Questão de auditoria (a mesma declarada na matriz de planejamento de auditoria): para cada questão (ou subquestão) de auditoria, repetir cada um dos itens mencionados na tabela.

| | | |
|---------------|--|---|
| | Situação observada (Condição) | Principais constatações, obtidas a partir de discrepâncias entre as evidências e os critérios |
| | Critérios | Padrão usado para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria, determinando se o desempenho esperado do objeto auditado é satisfatório, excede a expectativa ou é insatisfatório |
| ACHADO | Evidências e análises | Resultado da aplicação dos métodos de análise de dados. Podem ser indicadas as técnicas utilizadas para o tratamento das informações coletadas durante o trabalho de campo e os resultados alcançados |
| | Causas | Razões para a situação observada. Podem estar relacionadas à operação ou formulação do objeto de auditoria. Podem fugir ao controle da Administração |
| | Efeitos | Consequências relacionadas às causas e respectivas evidências. Podem representar uma medida da relevância dos achados |
| | As evidências são suficientes e apropriadas? Se não, o que é necessário para resolver eventuais lacunas? | Considerar as evidências para cada elemento do achado e se elas são suficientes e apropriadas. Se as evidências atuais não forem suficientes e apropriadas para cada elemento, avaliar o que será necessário para resolver eventuais lacunas nas evidências |
| | Boas práticas | Ações identificadas que levam a um bom desempenho. Podem subsidiar a proposta de recomendação |
| | Recomendações e determinações | Recomendações e determinações que visam abordar as causas ou mitigar os impactos dos achados de auditoria |
| | Benefícios esperados | Melhorias (quantitativas e qualitativas) esperadas a partir da implementação das recomendações |

Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

199. A matriz de achados deve incorporar as mesmas questões de auditoria da versão final da matriz de planejamento, a não ser que tenham ocorrido mudanças substanciais durante a fase de execução. Nesse caso, a matriz deve ser atualizada e explicitar as questões efetivamente investigadas pela equipe.



Importante destacar:

Na auditoria operacional a matriz de achados deve ser **validada** pelos gestores envolvidos e especialistas por meio do **painel de referência**.

200. Explica-se, a seguir, cada elemento que compõe a matriz de achado.



5.2.1 Achado de Auditoria

O QUE DIZ A
NORMA?



Os auditores devem obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações (ISSAI 3000/106).

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

(...) Para se chegar a uma conclusão, é muito importante que os achados sejam baseados em evidência suficiente e apropriada. Se, de alguma forma, a evidência apresentar falhas, os achados e a conclusão também terão falhas (ISSAI 3100/31).

201. O achado de auditoria caracteriza-se como a discrepância entre a situação existente e o critério. Representa o que é "em comparação com o que deveria ser" e deve ser composto pelos seguintes atributos:

Diagrama 5 – Atributos dos achados de auditoria operacional



Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

202. É importante considerar esses quatro elementos ao longo da auditoria. Ao elaborar um achado, é necessário garantir que ele: **(a)** seja consistente com as evidências nas quais se baseia; e **(b)** responda às questões de auditoria. Deve-se também atentar para o fato de que quanto mais significativo for o achado, mais evidências fortes serão necessárias para sustentá-lo.



203. O equilíbrio é importante para a elaboração dos achados de auditoria. Para garantir que o relatório de auditoria esteja completo, é importante **incluir os pontos positivos e negativos e reconhecer os devidos créditos**. Isso ocorre porque os achados devem ser contextualizados: a avaliação das atividades ou programas da entidade auditada revela, muitas vezes, que algumas coisas funcionam bem. Uma avaliação objetiva e justa deve refletir essa totalidade e não se concentrar apenas nas deficiências.



O auditor deve se fazer as seguintes perguntas para garantir que está fornecendo uma imagem justa e equilibrada na construção dos achados:

- o que uma pessoa razoável esperaria que a entidade auditada fosse capaz de realizar?
- o que a entidade auditada está fazendo bem em relação às questões de auditoria?
- quais ações positivas a entidade auditada adotou para lidar com eventuais circunstâncias negativas identificadas durante a auditoria?

204. Para apresentação do achado no relatório de auditoria, **deve-se adotar o seguinte modelo:**

Modelo 21 – Apresentação do Achado de Auditoria nos relatórios

Declaração do achado: há escassez de leitos de internação psiquiátrica na maioria das regiões do Brasil.

Critérios: conforme estabelece a Organização Mundial da Saúde, o número necessário de leitos de internação psiquiátrica é de 0,43 por cada mil habitantes.

Condição: o país tem uma média de 0,37 leito de internação psiquiátrica por cada mil habitantes; a distribuição desigual de leitos entre as regiões geográficas (a região Sudeste tem 0,53 leito por mil habitantes, ao passo que a Região Norte tem apenas 0,04) faz com que o número de leitos não atenda aos critérios populacionais da Organização Mundial da Saúde.

Causas: o país não considerou quantos leitos estava distribuindo em cada região geográfica porque não dispõe de planos municipais e estaduais de saúde mental.

Efeitos: deficiência de atendimento em locais com baixo índice de leitos; migração de pessoas com transtornos mentais entre municípios ou estados, dificultando o planejamento do atendimento de saúde.

Fonte: Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 162).

205. Como sugestão, **pode-se** também utilizar a sintaxe do achado para sua apresentação resumida da seguinte forma:



Sintaxe do Achado como sugestão para resumo do achado de auditoria:

Devido à/ao <causa>, ocorreu <**Situação observada, incluindo critérios não atendidos**>, o que levou a <efeitos>, impactando em <**comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social ou outros específicos**>.



Exemplo de resumo do achado de auditoria: devido ao Brasil não dispor de planos municipais e estaduais de saúde mental, o país tem uma média de 0,37 leito de internação psiquiátrica por cada mil habitantes e uma distribuição desigual de leitos entre as regiões geográficas (a região Sudeste tem 0,53 leito por mil habitantes, ao passo que a Região Norte tem apenas 0,04), o que faz com que o número de leitos não atenda aos critérios populacionais da Organização Mundial da Saúde, o que pode causar deficiência de atendimento em locais com baixo índice de leitos e migração de pessoas com transtornos mentais entre municípios ou estados, dificultando o planejamento do atendimento de saúde²³.

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

207. Alguns exemplos de critérios são: metas, políticas ou procedimentos prescritos por lei ou regulamento, ou definidos pela Administração; padrões ou normas tecnicamente desenvolvidos; pareceres de especialistas; desempenho de anos anteriores; desempenho de entidades congêneres; desempenho do setor privado; ou boas práticas de organizações líderes.



Exemplos de critério de auditoria:

Critério: conforme estabelece a Organização Mundial da Saúde, o número necessário de leitos de internação psiquiátrica é de 0,43 por cada mil habitantes²⁴.

208. A **situação observada** é a diferença entre a condição e o critério, ou seja, a situação existente, identificada e documentada durante a auditoria.



Exemplo de situação observada²⁵:

O país tem uma média de 0,37 leito de internação psiquiátrica por cada mil habitantes. A distribuição desigual de leitos entre as regiões geográficas (a região Sudeste tem 0,53 leito por mil habitantes, ao passo que a Região Norte tem apenas 0,04) faz com que o número de leitos não atenda aos critérios populacionais da Organização Mundial da Saúde.

209. A **causa** é a razão do desvio com relação ao critério e serve como base para as deliberações propostas.

²³ Adaptado do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 162).

²⁴ Adaptado do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 162).

²⁵ Adaptado do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 162).



Exemplo de causa²⁶:

O país não considerou quantos leitos estava distribuindo em cada região geográfica porque não dispõe de planos municipais e estaduais de saúde mental.

210. O **efeito** é a consequência ou impacto da diferença constatada pela auditoria entre condição e critério. Ele indica a gravidade da situação observada e sempre que possível deve ser quantificado.



Exemplo de efeito²⁷:

Deficiência de atendimento em locais com baixo índice de leitos e migração de pessoas com transtornos mentais entre municípios ou estados, dificultando o planejamento do atendimento de saúde.

211. Em auditoria operacional, **boas práticas** são soluções locais encontradas pela administração para atingir ou ultrapassar a meta estabelecida, apresentando comprovados resultados positivos. As boas práticas podem ser disseminadas para outras organizações em situações similares e podem servir como subsídio na proposta de recomendações.

5.2.2 Evidências e análises

O QUE DIZ A
NORMA?



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

Os auditores devem obter evidência de auditoria suficiente e adequada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações (NBASP 300/38).

212. As evidências são as informações obtidas durante a auditoria, usadas para fundamentar os achados. Nos trabalhos de auditoria operacional, as evidências devem obedecer a quatro atributos:

Quais são os atributos da evidência?



- 1 - **Validade** - assegurada por informações precisas, confiáveis e tempestivas;
- 2 - **Confiabilidade** - garantida pelo uso de diferentes fontes e abordagens, evidências documentais e obtidas por observação direta além de evidências indiretas e orais;
- 3 - **Relevância** - confirmada de forma clara e lógica considerando os critérios e objetivos da auditoria.
- 4 - **Suficiência** - assegurada pela quantidade e qualidade das evidências obtidas.

²⁶ Adaptado do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 162).

²⁷ Adaptado do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021, p. 162).



213. Nos trabalhos de auditoria operacional, as evidências podem ser classificadas em físicas, documentais, testemunhais e analíticas.

Quadro 6 – Relação entre tipos de evidência de auditoria e diferentes métodos

| Tipo de evidência de auditoria | Métodos de coleta de dados | Análise quanto à suficiência |
|--------------------------------|--|---|
| Evidência testemunhal | <ul style="list-style-type: none"> ● Entrevistas ● Pesquisas, questionários ● Grupos focais ● Grupos de referência | É necessário corroborá-la por meio de confirmação por escrito do entrevistado ou existência de múltiplas fontes que confirmem as conclusões |
| Evidência documental | <ul style="list-style-type: none"> ● Revisão de documentos ● Revisão de arquivos ● Uso de estatísticas existentes ● Uso de bases de dados existentes | É necessário avaliar a confiabilidade e a relevância dessas informações com relação aos objetivos da auditoria |
| Evidência física | <ul style="list-style-type: none"> ● Observação de pessoas ● Inspeção de objetos ou processos ● Experimentos, por exemplo, sobre o nível de segurança de dados eletrônicos | Pode ser obtida por meio de fotografias, vídeos e mapas. São evidências de grande impacto |
| Evidência analítica | <ul style="list-style-type: none"> ● Conferência de cálculos ● Conciliação ● Análise de contas ● Revisão analítica ● Extração eletrônica de dados ● Cruzamento eletrônico de dados ● Análises de regressão ● Separação de informações em componentes | É obtida por meio de análises, comparações e interpretações de dados e informações já existentes e tem alta credibilidade |

Fonte: ISSAI 3200/49.

214. Conforme os pressupostos do TCU²⁸, para avaliar a suficiência da evidência, é útil considerar que:

Quais são os pressupostos para avaliar a suficiência da evidência?

- 1- Quanto maior o risco de auditoria, maior a quantidade e a qualidade de evidências requeridas;
- 2- evidências mais robustas podem permitir que menos evidências sejam usadas;
- 3- ter um grande volume de evidências de auditoria não compensa a falta de relevância, validade ou confiabilidade;
- 4- mais evidência é normalmente necessária quando a entidade auditada tem outra opinião sobre o objeto de auditoria;
- 5- a evidência documental é mais confiável do que a evidência testemunhal;
- 6- a evidência testemunhal que é corroborada por escrito é mais confiável do que a evidência testemunhal sozinha;
- 7- a evidência baseada em muitas entrevistas em conjunto é mais confiável do que a evidência baseada em uma ou poucas entrevistas;



²⁸ Orientação Suplementar de Auditoria Operacional - GUID 3920/76, constante do MAO (TCU, 2020).



8- a evidência testemunhal obtida sob condições nas quais as pessoas podem falar livremente é mais confiável do que a evidência obtida sob circunstâncias nas quais as pessoas podem se sentir intimidadas;

9- a evidência obtida de uma terceira parte bem-informada, credível e imparcial é mais confiável do que a evidência obtida da administração da entidade auditada ou de outras pessoas que tenham um interesse direto no objeto de auditoria;

10- a evidência obtida quando o controle interno é efetivo é mais confiável do que a evidência obtida quando o controle interno é fraco ou inexistente;

11- evidência obtida por meio de observação direta, cálculo e inspeção do auditor é mais confiável do que a evidência obtida indiretamente;

12- documentos originais são mais confiáveis do que documentos copiados.

215. Ao final de cada auditoria, devem ser consideradas somente as informações que sejam apoiadas por **evidências competentes e relevantes**. Neste ponto, cabe ao auditor uma cuidadosa análise, uma vez que manter um achado sem a contrapartida de evidências suficientes e robustas pode descredibilizar todo o trabalho da auditoria.

5.3 Coleta de dados

216. A coleta de dados e informações definidos no planejamento de auditoria é realizada por meio dos trabalhos de campo (*in loco*) ou de forma eletrônica (questionários, reuniões e entrevistas virtuais). Nessa oportunidade, a equipe aplica os instrumentos desenvolvidos e testados na fase de planejamento.

217. É uma atividade importante e consome grande quantidade de tempo e esforço, visto que a qualidade na coleta, análise e documentação dos dados é fundamental para garantir bons resultados da auditoria. Nessa fase, o auditor deve obter as melhores informações possíveis concernente a fatos e opiniões, argumentos e reflexões de diferentes fontes.

Em auditoria, novas técnicas e tecnologias para a coleta de evidências e análises podem ser estabelecidas para aprimorar a qualidade da auditoria e do relatório.

Ferramentas como *data analytics* e mineração de dados podem ser usadas, por exemplo, para identificar tendências, padrões e conhecimento a partir de grandes quantidades de dados.

O uso avançado de *data analytics* pode levar a avaliações de risco mais focadas, a execução mais eficiente da auditoria e a relatórios mais efetivos.

Outros exemplos de inovação abrangem o uso mais amplo de papéis de trabalho eletrônicos e sistemas de gestão de conhecimento para o compartilhamento de informações, que poderiam ser úteis para mais de uma equipe de auditoria, e a utilização de drones para fins fotográficos (ISSAI 3100/98).

O QUE DIZ A
NORMA?





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

5.4 Análise dos dados coletados

219. Durante os trabalhos de campo, a equipe obtém grande quantidade de dados, que devem ser organizados e analisados. Os dados irrelevantes ao escopo do trabalho devem ser descartados para não desviar o foco da auditoria e não retardar a análise dos dados relevantes. Apenas dados que evidenciam os achados da auditoria e, portanto, ajudam a responder às suas questões devem ser selecionados.

220. A análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes de forma quantitativa ou qualitativa. Para essa atividade, é necessário analisar argumentos e afirmações, consultar especialistas (se necessário) e fazer múltiplas comparações.

221. A definição dos procedimentos de análise de dados deve constar da matriz de planejamento. As técnicas quantitativas mais usadas são: estatística descritiva, regressão e cruzamento eletrônico de dados. As técnicas qualitativas são: análise de conteúdo e triangulação. De forma resumida, os objetivos de cada técnica podem ser assim definidos²⁹:

Quais os procedimentos de análise de dados mais usuais?



1 - Estatística descritiva: avalia a distribuição de dados nas dimensões tendência central (média, mediana, moda, quartis), dispersão (variância, desvio-padrão) e formato dos dados (distribuição normal). É útil para avaliar o desempenho de determinada variável com relação ao critério, avaliar riscos e avaliar se a amostra é representativa da população;

2 - regressão: avalia o grau de correlação entre variáveis. É útil para testar se há correlação entre variáveis, se há dados que desviam dos valores esperados; fazer previsões sobre valores futuros e apontar situações de risco;

3 - cruzamento eletrônico de dados: faz a comparação automática (por meio de software específico) de registros extraídos de bases de dados distintas com pelo menos um campo em comum e objetiva identificar inconsistências e irregularidades.

4 - triangulação: consiste em coletar dados de diferentes fontes sobre a mesma questão, empregando diferentes entrevistadores e pesquisadores de campo para evitar vieses ou usar múltiplos métodos de pesquisa ou teorias para estudar a mesma questão.

5 - análise de conteúdo: consiste em analisar informação textual e fazer inferência sobre seu conteúdo. Pode ser usada para analisar transcrições de entrevistas, de grupos focais e documentos, como relatórios e descrição de política pública.

²⁹ Orientação Suplementar de Auditoria Operacional - GUID 3920/76, constante do MAO (TCU, 2020).



222. Toda a análise de dados deve ser documentada em papéis de trabalhos, a fim de reduzir o tamanho da parte textual dos relatórios de auditoria. **No relatório devem constar apenas os resultados alcançados.**

5.5 Painel de Referência para validação da matriz de achados

223. Após a elaboração da matriz de achados, sua validação é feita por meio da realização do segundo painel de referência da auditoria. 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.**



Quais os objetivos do painel de referência da matriz de achados?

- 1 - Examinar a validade, a confiabilidade, a relevância e a suficiência das evidências coletadas;
- 2 - testar se os achados estão bem caracterizados por seus elementos (critério, situação observada, causa e efeito);
- 3 - contrastar as conclusões preliminares da equipe com posições qualificadas de especialistas que apresentam diferentes pontos de vista;
- 4 - testar a caracterização dos achados e de suas conclusões.

224. No caso do painel de achados, recomendam-se pessoas **reconhecidas por seu conhecimento sobre o tema da auditoria e representativas dos diferentes pontos de vista existentes**. Essas pessoas devem ser estimuladas a contribuir para o aperfeiçoamento das conclusões da equipe técnica.

225. Deve-se sempre considerar que a seleção cuidadosa dos participantes e boa condução da reunião são fatores-chave para o sucesso do painel de referência e contribuem para evitar suas limitações.

226. No capítulo 8 deste manual apresentam-se as informações necessárias à organização de painéis de referência de auditoria operacional no TCE/MT.



CAPÍTULO 6 – COMO ELABORAR O RELATÓRIO DE AUDITORIA?

O QUE DIZ
A NORMA?



O auditor deve fornecer relatórios de auditoria que sejam completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura, e equilibrados (ISSAI 3000/116).

Para agregar valor efetivamente, é importante que os relatórios de auditoria operacional sejam claros, concisos, lógicos e focados no tema. Os relatórios provavelmente terão maior impacto em um público mais amplo quando forem de fácil leitura (ISSAI 3200/119).

227. O relatório é o principal produto da auditoria e 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.

228. O relatório deve ter como premissas básicas ser **adequado, objetivo, justo, construtivo, equilibrado e agregar valor**. De igual modo, seu conteúdo deve ser fácil de entender e livre de ideias vagas e ambíguas. Deve, ainda, incluir somente informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes.

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

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

231. Deve-se priorizar o uso de figuras, fotografias, gráficos, diagramas, mapas, caixas de texto e tabelas para demonstrar com clareza os dados e propiciar atratividade para o leitor. Por outro lado, deve-se evitar o uso de termos eruditos e expressões em outros idiomas.

6.1 Estrutura do Relatório

232. Na auditoria operacional, o relatório, além de conter achados e recomendações, descreve o marco referencial, as perspectivas e a estrutura analítica que foram adotados, bem como o processo que foi seguido para se chegar às conclusões.

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



Divisões do relatório de auditoria:



1 - elementos pré-textuais - folha de rosto, resumo, lista de siglas, lista de figuras, gráficos, quadros e tabelas e sumário;

2 - texto - introdução e visão geral do objeto avaliado; capítulos principais; análise dos comentários do gestor; conclusão e proposta de encaminhamento;

3 - elementos pós-textuais - apêndices e anexos.

Quadro 7 – Estrutura do relatório de auditoria operacional

ESTRUTURA DO RELATÓRIO

ELEMENTOS PRÉ-TEXTUAIS

Capa, folha de rosto, resumo (1 página no máximo), lista de siglas, lista de figuras, gráficos, quadros e tabelas e sumário.

INTRODUÇÃO

Identificação do objeto, antecedentes, objetivos e escopo e metodologia adotada .

VISÃO GERAL DO OBJETO AUDITADO

Objetivos, histórico, responsáveis, aspectos orçamentários, indicadores de desempenho e análise dos sistemas de controle.

CAPÍTULOS (ORDENADOS POR RELEVÂNCIA E IMPACTO DOS ACHADOS)

Sintaxe do achado, descrição concisa da situação encontrada e parágrafos concisos incluindo, de forma narrativa, os seguintes componentes: situação encontrada, critérios, evidências e sua análise, causas, efeitos e riscos, boas práticas e benefícios esperados.

CONCLUSÃO

PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

ELEMENTOS PÓS-TEXTUAIS

Referências, apêndices e anexos

Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).



6.1.1 Capa

234. A capa do relatório de auditoria operacional poderá ser elaborada pela Secretaria de Comunicação Social do TCE/MT com padronização própria ou sugerida pela equipe, e deverá conter no mínimo: o tema da auditoria, o tipo da auditoria (operacional), o exercício auditado e o nome da Secretaria de Controle Externo que executou o trabalho.

6.1.2 Folha de rosto

235. A folha de rosto deve conter a descrição dos seguintes itens:

Quais informações devem constar da folha de rosto?



- 1 - Título:** especificar se é um relatório preliminar ou conclusivo, de auditoria operacional ou de monitoramento.
- 2 - Processo:** especificar o número e ano.
- 3 - Relator:** especificar o nome completo do relator.
- 4 - Objeto da fiscalização:** iniciar a descrição com verbo no infinitivo, como exemplo: “Avaliar o cumprimento do Acórdão nº 5.644/2013 – TP, sob a perspectiva da auditoria operacional realizada, de forma a identificar o grau de implementação de suas recomendações” ou “Avaliar o financiamento do Ensino Fundamental na rede pública do Estado de Mato Grosso, identificar boas práticas na gestão e propor ações de melhoria”.
- 5 - Supervisão e coordenação:** indicar o nome e cargo do Secretário e supervisor.
- 6 - Equipe de auditoria:** apresentar o nome dos servidores por ordem alfabética, identificando o coordenador da auditoria.
- 7 - Ato de designação e número da ordem de serviço:** apresentar o número da portaria de designação da equipe técnica de auditoria e a data de sua publicação (se houver) e o número da respectiva ordem de serviço.
- 8 - Período abrangido pela auditoria:** apresentar os exercícios abordados no escopo da auditoria.
- 9 - Período de realização da auditoria:** apresentar a data de início do planejamento até a emissão do relatório (exemplo: maio a outubro de 2024).
- 10 - Jurisdicionados avaliados:** especificar todos os jurisdicionados e gestores, incluindo o nome completo dos responsáveis e a indicação do período de exercício na função.
- 11 - Usuários da auditoria:** descrever os usuários previstos (organizações com grau de interesse no relatório de auditoria operacional).
 - ❖ A identificação dos dados pessoais dos responsáveis (CPF, cargo e endereço) deve constar do **Anexo – Informações Pessoais**, a fim de resguardar o devido sigilo³⁰.

³⁰ Resolução Normativa nº 22/2023 TP - Institui a Política de Privacidade e Proteção de Dados Pessoais no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso.



6.1.3 Resumo

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

237. O resumo serve de base à elaboração de documentos de divulgação da auditoria. Para o resumo, pode-se adotar infográficos ou outros elementos gráfico-visuais (desenho, gráfico e diagrama estatístico) integrados em textos sintéticos e dados numéricos para compor a síntese ilustrativa do relatório de auditoria. A disponibilização do relatório nesse tipo de linguagem acessível ao público visa atender à exigência da NBASP 300/39.

Recomendação para redação do resumo:

O resumo deve ser estruturado de modo a responder de modo sintético e suficiente às seguintes questões:



- 1 - Por que a auditoria foi realizada?
- 2 - O que o TCE/MT fiscalizou?
- 3 - O que o TCE/MT encontrou?
- 4 - Qual a proposta de encaminhamento?
- 5 - Quais benefícios são esperados a partir da auditoria?

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

238. Em cada relatório devem ser elaborados o sumário, a lista de siglas, lista de quadros, lista de tabelas, lista de gráficos e lista de fotos ou de figuras, conforme for o caso, com a indicação do número de página.

239. O sumário é uma listagem das principais divisões do relatório e respectiva paginação, apresentando a organização de como o relatório foi estruturado. É identificado pela palavra “SUMÁRIO” em caixa alta e inclui os títulos e subtítulos das partes que lhe sucedem. Os elementos pré-textuais não devem constar no sumário.

240. As listas de ilustrações, de tabelas e o sumário devem ser automatizados para evitar erros e ganhar eficiência na elaboração do relatório e precisam ser atualizados após a conclusão do relatório.



6.2 Corpo do relatório

241. O texto do relatório de auditoria operacional deve conter em sua estrutura a introdução, os capítulos principais, a análise dos comentários dos gestores, a conclusão e a proposta de encaminhamento. Já na introdução do relatório, a equipe de auditoria deve fazer constar parágrafo acerca da **aderência às normas contidas nas ISSAI e NBASP**.

6.2.1 Introdução

242. A introdução é a parte inicial do texto e deve conter os antecedentes, os objetivos e escopo da auditoria, os critérios, a relevância, materialidade e risco, a metodologia adotada, as limitações da auditoria, a descrição dos usuários dos relatórios e a forma de organização dos capítulos principais.

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

244. Por exigência expressa na ISSAI 300/7, os relatórios de auditoria operacional devem incluir declaração dos auditores de que os trabalhos foram realizados em conformidade com a referida norma.

A introdução deve conter a seguinte declaração:



A auditoria foi conduzida em conformidade com o Manual de Auditoria Operacional do TCE/MT, que está baseado nas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), as quais foram emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), bem como nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Nenhuma restrição significativa foi imposta aos exames.

245. Por outro lado, caso não tenham sido cumpridos todos os requisitos previstos no manual, os auditores devem declarar aqueles que não foram cumpridos integralmente, as razões para tanto e como isso pode ter afetado o alcance dos objetivos e as conclusões da auditoria operacional.

6.2.2 Visão geral do objeto avaliado

246. A visão geral preliminar elaborada na fase de planejamento deve ser revisada após a fase de execução para que seja incorporada ao relatório de auditoria, transportando-se as informações mais relevantes que descrevam as características do objeto de auditoria correlacionadas com os objetivos do trabalho.



Quais os pontos principais do capítulo de visão geral?



- 1 - Objetivos;
 - 2 - responsáveis;
 - 3 - histórico;
 - 4 - indicadores;
 - 5 - orçamento e finanças do objeto avaliado;
 - 6 - ambiente de controle;
 - 7 - notícias expostas na mídia sobre o objeto trabalhado.
-

247. Em todo caso, as informações a compor a visão geral dependem dos objetivos da auditoria. Dados históricos ou outras informações de contextualização não diretamente relacionadas com o objetivo da auditoria, por exemplo, devem constar de apêndices, de modo a apresentar-se somente o essencial à compreensão do objeto auditado.

6.2.3 Capítulos principais

248. Os capítulos principais refletem os achados de auditoria identificados por meio da matriz de achados. Os capítulos devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, independentemente da ordem proposta nas matrizes de auditoria. De igual forma, deve-se partir dos temas mais gerais para os mais específicos, de forma a facilitar a compreensão e a leitura.

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



Qual a estrutura mínima de cada capítulo?

Cada capítulo seguirá a estrutura da matriz de achados, apresentando:

- 1 - achado de auditoria de forma resumida, em destaque, já no início do capítulo;
 - 2 - critérios;
 - 3 - situação observada;
 - 4 - evidências e análises;
 - 5 - causas e efeitos;
 - 6 - boas práticas (se existentes);
 - 7 - recomendações e determinações;
 - 8 - benefícios esperados.
-

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



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

6.2.4 Análise dos comentários dos gestores

O QUE DIZ A
NORMA?



O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que a EFS emita o relatório (ISSAI 3000/129).

O auditor deve registrar a análise dos comentários da entidade auditada em papéis de trabalho, incluindo as razões para fazer modificações no relatório de auditoria ou para rejeitar os comentários recebidos (ISSAI 3000/130 e NBASP 300/29).

252. O direito de índole constitucional do contraditório e ampla defesa e, igualmente, a obrigatoriedade de elaborar relatórios equilibrados garantem ao auditado a oportunidade de examinar o relatório preliminar de auditoria antes que ele seja tornado público.

253. Dessa forma, após o relatório preliminar, o gestor terá a oportunidade de manifestar-se, e a análise dos comentários deve compor um capítulo específico do relatório conclusivo da auditoria operacional.

Elementos necessários à análise dos comentários dos gestores:



- 1 - análise individual e detida dos elementos contidos nos comentários do gestor;
- 2 - avaliação da necessidade de rever pontos do relatório, considerando os pontos de vista das diversas partes interessadas;
- 3 - apresentação de argumentos convincentes para manter posições discordantes entre o relatório preliminar e a manifestação dos gestores.

254. Os elogios, as discordâncias e as alterações relevantes realizadas no relatório preliminar em razão dos comentários dos gestores devem ser expostos de forma clara e completa no capítulo de análise dos comentários dos gestores.

6.2.5 Conclusão

O QUE DIZ A
NORMA?



Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados. O relatório deve conter conclusões em resposta aos objetivos de auditoria e às questões de auditoria, ou explicar quando não for possível fazê-lo (NBASP 300/39).

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



Recomendações para redigir a conclusão:

- 1 - destacar de forma equilibrada os pontos fortes do objeto de auditoria;
- 2 - destacar as principais oportunidades de melhoria identificadas;
- 3 - destacar os possíveis benefícios esperados;
- 4 - relatar as principais dificuldades enfrentadas pelos gestores;
- 5 - destacar as boas práticas adotadas pelos gestores no intuito de superar as dificuldades;
- 6 - usar afirmações sintéticas e concisas, simplificando as informações tratadas ao longo do relatório.

256. Preferencialmente, a conclusão deve ser limitada a uma ou duas páginas do relatório, favorecendo sua leitura e possibilitando ao leitor a compreensão do contexto abordado.

6.2.6 Proposta de encaminhamento e determinações/recomendações

O QUE DIZ A NORMA?



O auditor deve fornecer recomendações construtivas que sejam capazes de contribuir significativamente para sanar as deficiências ou problemas identificados pela auditoria, sempre que relevante e permitido pelo mandato da EFS (ISSAI 3000/126, NBASP 300/40).

Embora os auditores possam fazer recomendações, eles precisam tomar cuidado para não assumir as responsabilidades das partes responsáveis (ISSAI 300/16).

257. Na proposta de encaminhamento devem ser apresentadas todas as sugestões de recomendações e determinações, mediante ordenação adequada, preferencialmente por razão de relevância.

258. As recomendações e determinações devem ser claras e apresentadas de maneira lógica e fundamentada, em conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria.

259. Conforme a Lei Orgânica do TCE/MT, as **propostas de determinações** se diferenciam das **propostas de recomendações**: as recomendações são as medidas sugeridas pelo Tribunal para o aperfeiçoamento das práticas administrativas; e as determinações, as medidas impostas pelo Tribunal para fins de atendimento legal e regularização das contas e das práticas administrativas. Em ambos os casos, há previsão de multa em caso de descumprimento.



LEI ORGÂNICA



Art. 22 Para efeitos desta Lei Complementar, consideram-se:

I - **recomendações**, as medidas sugeridas pelo Tribunal para o **aperfeiçoamento** das práticas administrativas relativas às contas públicas;

II - **determinações**, as medidas impostas pelo Tribunal para fins de **atendimento** da Constituição, da Lei ou de outro ato normativo e **regularização** das contas e das práticas administrativas.

Art. 75 O Tribunal aplicará multa de até 1000 (mil) vezes a Unidade Padrão Fiscal de Mato Grosso - UPF-MT, ou outra que venha sucedê-la, na gradação estabelecida no regimento interno, aos responsáveis por:

(...)

IV - descumprimento de decisão, diligência, **recomendação** ou solicitação do Tribunal;

(...)

VII - reincidência no descumprimento de decisão do relator ou do Tribunal de Contas. (Grifos acrescidos)

REGIMENTO INTERNO

Art. 119. Parágrafo único. É obrigação do gestor **acompanhar o julgamento** de todos os processos referentes ao órgão ou entidade do qual é titular, mesmo que não se refira ao seu período de gestão, a fim de **tomar ciência acerca das recomendações e determinações**, assim como do prazo estabelecido para o seu cumprimento, devendo **adotar as providências para o saneamento das irregularidades apontadas**.

Art. 327 (...) O Plenário ou o Relator poderá, em cada processo, aplicar multa de até 1.000 (um mil) vezes o valor da Unidade Padrão Fiscal de Mato Grosso - UPF/MT ou outra que venha a sucedê-la, a cada responsável por:

(...)

III - descumprimento de decisão, diligência, **recomendação** ou solicitação do Tribunal. (Grifos acrescidos)

260. As propostas de recomendações e determinações devem **tratar as causas dos problemas e/ou deficiências e mitigar os seus impactos**. No entanto, devem ser redigidas de forma a evitar banalidades ou contradizer as conclusões da auditoria, e não devem invadir as responsabilidades da administração.

261. Além disso, as recomendações e determinações devem ser práticas e dirigidas às entidades que têm responsabilidade e competência para implementá-las. Podem ser direcionadas para outro órgão ou entidade, hipótese na qual se recomenda que sejam discutidas com os interessados.

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



263. Para a proposição de recomendações e determinações, o auditor deve tomar os seguintes cuidados primordiais³¹:



Cuidados a serem tomados na elaboração de recomendações ou determinações:

- 1 - direcione a proposta de recomendação ou determinação às causas da situação observada e/ou à mitigação de seus efeitos;
- 2 - avalie a viabilidade e os impactos (positivos e negativos) de concretização da proposta de recomendação ou determinação;
- 3 - diga o quê deve ser aperfeiçoado e não como fazê-lo, respeitando a competência precípua do gestor;
- 4 - proponha apenas as recomendações e determinações mais importantes para melhorar o desempenho do objeto auditado e não agrupe diversas deliberações em uma só;
- 5 - redija a recomendação ou determinação de modo a convencer o leitor de que provavelmente haverá uma melhora significativa na condução das ações avaliadas, baixando custos, simplificando a administração ou melhorando serviços;
- 5 - pense em como a recomendação ou determinação será monitorada;
- 6 - formule o número estritamente necessário de propostas que contemplem a correção das principais deficiências identificadas;
- 7 - indique entre parênteses os números dos parágrafos nos quais os temas a que se referem as propostas foram tratados no relatório a fim de facilitar sua compreensão e detalhamento pelo leitor.

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

265. 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.

266. Na elaboração da proposta de encaminhamento e determinações/recomendações da auditoria operacional, há a necessidade de se observar o art. 22 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), o qual exige que sejam considerados os **obstáculos e as dificuldades reais do gestor** e as **exigências das políticas públicas a seu cargo** na interpretação de normas sobre gestão pública.

³¹ MAO (TCU, 2020).



Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB, com redação dada pela Lei nº 13.655/2018



Art. 22 Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente.

§ 2º Na aplicação de sanções, **serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem** para a administração pública, as **circunstâncias agravantes ou atenuantes** e os **antecedentes do agente**.

§ 3º As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato. (grifos acrescidos)

6.3 Elementos pós-textuais – apêndices

267. Consideram-se **apêndices** os documentos relacionados aos assuntos tratados no relatório, tais como: técnicas de diagnósticos; instrumentos de coleta de dados como formulários de questionários aplicados, roteiros de grupo focal, roteiros de inspeção, roteiros de observação direta e *checklist* de verificação em inspeções e visitas; planilhas com memórias de cálculo; transcrições de entrevistas; critérios de seleção de estudos de caso e visitas de campo; descrições detalhadas do objeto auditado; relatórios de análise e demais informações específicas a cada objeto de auditoria que se fizerem necessárias ao entendimento das argumentações apresentadas.

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



Devem ser obrigatoriamente juntados ao processo de auditoria, na forma de anexo:

- 1** - portaria de designação da equipe técnica (quando houver);
- 2** - ordem de serviço;
- 3** - ofício do relator apresentando a equipe técnica;
- 4** - anexo com as informações pessoais dos gestores avaliados (sob caráter sigiloso, inserido obrigatoriamente como “Anexo de Informações Pessoais”, a fim de se garantir o sigilo dos dados dos responsabilizados);
- 5** - ofícios e/ou e-mails de requisição de documentos e informações;
- 6** - papéis de trabalho relevantes acerca das evidências que sustentam os achados.

269. Caberá à equipe de auditoria, em conjunto com o supervisor, decidir cuidadosamente sobre a pertinência da juntada da matriz de planejamento e da matriz de



achados relativa a cada auditoria e sobre os documentos produzidos na fase de planejamento (projeto de auditoria), observado o sigilo das informações, quando aplicável.

6.4 Divulgação

O QUE DIZ A NORMA?



A EFS deve tornar os seus relatórios de auditoria amplamente acessíveis, considerando, porém, os regulamentos sobre informações confidenciais (ISSAI 3000/133).

A ampla divulgação dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Assim, os relatórios de auditoria precisam ser encaminhados para a entidade auditada, o Poder Executivo e/ou Legislativo e para outras partes responsáveis. Os relatórios também devem ser disponibilizados para outras partes interessadas e para o público em geral, diretamente e por meio da mídia, com exceção das informações sigilosas (ISSAI 3000/134).

270. A ampla divulgação dos relatórios de auditoria operacional aumenta a probabilidade de que os resultados do trabalho e suas recomendações e determinações tenham apoio de atores com poder de influência na gestão do objeto auditado.

271. O público-alvo primário da auditoria operacional é formado pelos Poderes Legislativo e Executivo, pelas entidades governamentais e pelos cidadãos. Sob outras perspectivas, a sociedade em geral, o setor privado e a mídia também podem ter interesse no resultado da auditoria operacional.



Interesse do público externo acerca do relatório de auditoria³²:

- 1 - o resumo do relatório se destina aos meios de comunicação;
- 2 - os capítulos principais aos gestores;
- 3 - a descrição metodológica a outros auditores e avaliadores.

272. Para maior alcance da divulgação, o auditor deve preocupar-se em disponibilizar os relatórios em linguagem acessível para o público em geral pelos meios apropriados, a exemplo de **resumos, gráficos, infográficos e diagramas**. Nesse intuito, pode trabalhar em conjunto com a Secretaria de Comunicação do TCE/MT, com a finalidade de produzir resumos, sumários executivos, artigos ou outros produtos que tornem o conteúdo da auditoria mais atrativo para o leitor.

273. Deve-se considerar que os detalhes sobre os procedimentos de avaliação e investigação podem não ser do interesse do público em geral, que tem seu principal foco de atenção nos resultados da auditoria.

³² MAO (TCU, 2020, p. 143).



CAPÍTULO 7 – COMO ORGANIZAR OS PAPÉIS DE TRABALHO?

O QUE DIZ
A NORMA?



O auditor deve documentar a auditoria de maneira suficientemente completa e detalhada (ISSAI 3000/86).

O auditor precisa adotar procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a custódia segura dos papéis de trabalho. O auditor também precisa reter os papéis de trabalho por um período suficiente para atender às necessidades legais, regulatórias, administrativas e profissionais de requisitos de retenção de registros e para realizar as atividades de monitoramento da auditoria (ISSAI 3100/118).

274. No que se refere às auditorias operacionais, como salvaguarda da qualidade do trabalho, há a obrigatoriedade de registrar, organizar, documentar e referenciar os dados e informações obtidos durante todas as fases da auditoria em forma de papéis de trabalho.

275. Para manter-se a organização dos trabalhos e o alinhamento da equipe, deve-se realizar reuniões periódicas acerca do andamento dos trabalhos, assim como manter o registro visual das informações obtidas ou produzidas durante todo o trabalho com acesso imediato e concomitante de toda a equipe.

7.1 Organização de papéis de trabalho

276. Os papéis de trabalho são os documentos relevantes coletados e gerados durante a auditoria. Devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir que outro auditor, que não tenha participado da auditoria, seja capaz de entender, sem necessidade de explicações adicionais, o objetivo, a natureza, o escopo e as conclusões da auditoria realizada.

277. A quantidade, tipo e conteúdo da documentação serão definidos pelo auditor, restringindo-se a temas que sejam materialmente importantes, pertinentes e úteis para a auditoria.

De modo geral, deve-se documentar:



- 1 - o objetivo, escopo, cronograma e a metodologia do trabalho;
- 2 - as matrizes de planejamento e os achados;
- 3 - os instrumentos de coleta de dados;
- 4 - os resultados das técnicas de diagnóstico aplicadas;
- 5 - os resultados de questionários, indagações escritas, entrevistas e grupos focais realizados;
- 6 - os resultados de *checklist*, observação direta e circularizações;
- 7 - os resultados de análises estatísticas e de banco de dados;
- 8 - as sugestões obtidas nos painéis de referência.



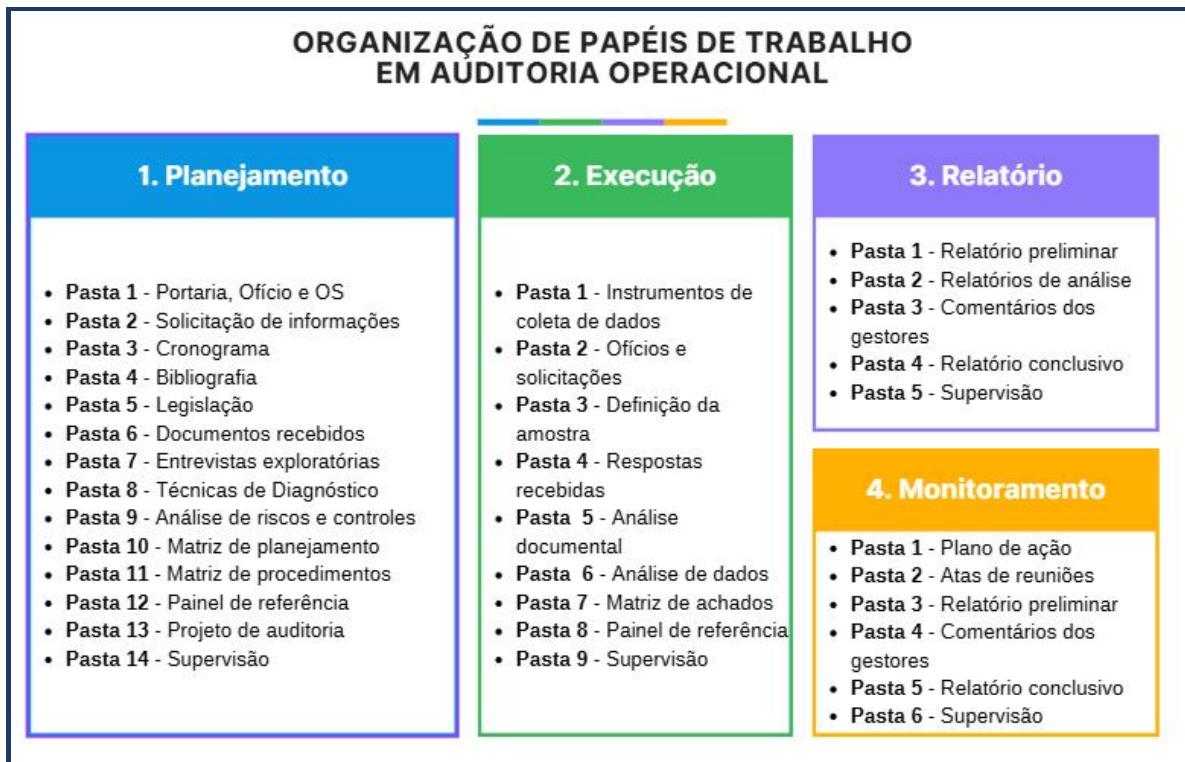
Importância da organização dos papéis de trabalho:

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

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

279. Considerando o armazenamento em meio digital, os papéis de trabalho devem estar separados por fases do trabalho: planejamento, execução, relatório e monitoramento e organizados segundo uma estrutura lógica, a fim de facilitar a recuperação da informação sempre que necessário, conforme o modelo seguinte, ao qual podem ser acrescentadas ou suprimidas seções a depender do cada trabalho exigir.

Modelo 22 – Organização de papéis de trabalho em meio digital



Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo.



CAPÍTULO 8 – COMO ORGANIZAR UM PAINEL DE REFERÊNCIA?

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

281. Para a organização do painel de referência, a equipe de auditoria deve identificar os agentes cuja participação pode agregar valor à discussão de aspectos técnicos e metodológicos do trabalho, como o gestor ou seus representantes, especialistas no objeto de auditoria, especialistas no método de análise a ser empregado pela equipe, representantes da sociedade civil organizada e outros representantes dos principais interessados³³.

282. Podem participar do painel: especialistas independentes, representantes da sociedade civil organizada, profissionais, internos ou externos, experientes no tema, representante do Relator e Secretaria de Controle Externo.

283. O coordenador da equipe, com aval do supervisor, deve encaminhar aos participantes, com pelo menos cinco dias de antecedência, correspondência (via e-mail institucional ou sistema de encaminhamento eletrônico adotado pelo TCE/MT) formalizando o convite (contendo dia, hora, local e objetivo do encontro) e explicitando os aspectos gerais da auditoria. Após, deve-se confirmar com os convidados a participação no evento.

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

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

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

287. Após sua finalização, a equipe, em conjunto com o supervisor da auditoria, deve discutir acerca da pertinência de incorporação das principais sugestões apresentadas

³³ Painel de referência em auditorias (TCU, 2013a).



no painel de referência. Isso deve ser feito tanto para a matriz de planejamento quanto para a matriz de achados.

288. Tanto para o painel de referência na fase de planejamento quanto na fase de execução, a equipe técnica deve atentar para os seguintes passos na organização e divisão de tarefas:

ANTES DO PAINEL:

1 - selecionar cuidadosamente os participantes e enviar os convites, via ofício, em tempo hábil para que possam atender à data prevista (sugere-se o envio entre 7 e 10 dias úteis antes da data prevista);

2 - providenciar a reserva de sala de reuniões adequada ao número de participantes e certificar-se de que o ambiente esteja munido com projetor, computador e outros equipamentos necessários à apresentação;

3 - solicitar água e café (ou *coffee break*, se possível) proporcionalmente ao número de participantes;

4 - elaborar lista de presença com nome, cargo e contato dos participantes;

5 - criar os *slides* de apresentação das informações relevantes da matriz de planejamento ou achados, dependendo de qual painel será realizado, apresentando-os em tempo hábil para validação pelo supervisor.

DURANTE O PAINEL:

1 - dar as boas-vindas aos participantes;

2 - explicar o objetivo e a dinâmica do painel;

3 - conduzir a apresentação sucinta da equipe técnica e dos participantes;

4 - apresentar as informações relevantes da matriz de planejamento ou achados, conforme o caso;

5 - fomentar as discussões e certificar-se de mantê-las focadas no objetivo do painel;

6 - encerrar o painel e agradecer os convidados pela participação no painel;

7 - elaborar a ata do painel de referência com os principais pontos discutidos, as proposições apresentadas e as sugestões feitas.

APÓS O PAINEL:

1 - avaliar, em conjunto com a equipe técnica e o supervisor, as contribuições do painel;

2 - ajustar a matriz de planejamento ou de achados, se for necessário;

3 - encaminhar aos participantes, ao fim da auditoria, o Acórdão, Relatório e Voto referente à auditoria objeto do painel.

289. Os painéis de referência devem ser registrados por meio de lista de presença dos participantes e ata de reunião com o registro das principais discussões acerca dos aspectos técnicos e metodológicos do trabalho (**Modelo 23**).



Modelo 23 – Ata e registro de participação nos painéis de referência

Painel de referência de Planejamento (ou Achados) da Auditoria Operacional (indicar tema)

Data:

Local:

Horário:

Participantes

| Nome do participante | Organização / Função | Telefone de contato | E-mail de contato |
|-----------------------------|-----------------------------|----------------------------|--------------------------|
| | | | |

Pontos obrigatórios que devem constar da ata de registro do painel de referência

Memória da reunião: relação dos órgãos/entes participantes e da ordem de apresentação do painel.

Principais sugestões apresentadas: síntese das críticas, elogios, contribuições e intervenções relevantes realizadas.

Fonte: Secretaria Geral de Controle Externo.

290. O ofício com o convite aos participantes seguirá as normas para elaboração de documentos oficiais do TCE/MT, devendo ter como assunto: Painel de discussão da matriz de planejamento ou achados (conforme o caso), seguido do tema da auditoria". O texto do ofício poderá ser desenvolvido a partir das seguintes informações mínimas:

PAINEL DE PLANEJAMENTO:

Gostaríamos de convidá-lo para participar do Painel de Referência que tem por objetivo discutir o planejamento da auditoria.

O evento será realizado em (indicar aqui a data, dia da semana, horário de início e fim e a identificação do local da reunião).

Os participantes serão convidados a testar a lógica do trabalho planejado, questionando a relevância das questões, o rigor do método e a viabilidade de se responder às questões de auditoria. As sugestões oferecidas pelos participantes serão consideradas em eventual ajuste no planejamento do trabalho.

PAINEL DE EXECUÇÃO (ACHADOS):

Gostaríamos de convidá-lo para participar do Painel de Referência que tem por objetivo discutir as conclusões da auditoria.

O evento será realizado (indicar aqui a data, dia da semana, horário de início e fim e a identificação do local da reunião).

Os participantes serão convidados a testar a qualidade das evidências e a pertinência das conclusões e propostas do trabalho. As sugestões oferecidas pelos participantes serão consideradas em eventual ajuste no relatório de auditoria.



CAPÍTULO 9 – COMO MONITORAR UMA AUDITORIA OPERACIONAL?

O QUE DIZ
A NORMA?



O auditor deve monitorar, conforme apropriado, achados e recomendações de auditorias anteriores e a EFS deve relatar ao Poder Legislativo, se possível, as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes (ISSAI 3000/136).

No monitoramento, o auditor deve se concentrar em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável (ISSAI 3000/139).

Os auditores devem monitorar achados e recomendações de auditorias anteriores sempre que apropriado. O monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno ao Poder Legislativo, se possível, juntamente com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes (NBASP 300/42).

291. No TCE/MT, o monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para **verificar o cumprimento de suas decisões e os resultados das advindos³⁴**.

292. Refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada, com base nos resultados da auditoria. O monitoramento não se restringe à implantação das deliberações, mas também pode avaliar se a organização auditada adotou providências para **sanar as situações de vulnerabilidade** identificadas na auditoria.

293. Esse tipo de fiscalização cria a expectativa de controle no auditado, aumenta a efetividade da auditoria e ainda se qualifica como um **indicador da qualidade** das auditorias operacionais realizadas. Por meio dele podem ser identificadas oportunidades de aperfeiçoamento e de aprendizado das equipes técnicas do TCE/MT, já que o monitoramento traz uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional.

Importância e objetivos do monitoramento:



- 1 - criar expectativa de controle no auditado;
- 2 - aumentar a efetividade da auditoria;
- 3 - ser um indicador da qualidade das auditorias operacionais realizadas;
- 4 - identificar oportunidades de aperfeiçoamento e de aprendizado das equipes técnicas do TCE/MT;
- 5 - permitir a compreensão do valor agregado pela auditoria operacional;

³⁴ Regimento Interno do TCE/MT, art. 140, § 7º.



294. Importante destacar que o monitoramento não necessita abranger integralmente as deliberações resultantes da auditoria, podendo-se concentrar nas recomendações e determinações que sejam **mais relevantes**.

9.1 Execução do monitoramento

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

296. Em todos os casos, é importante que o cumprimento das deliberações seja verificado tão logo quanto possível, a fim de conferir tempestividade ao monitoramento.

Passos para a execução do monitoramento de auditorias operacionais pela equipe de auditoria:



- 1 - conhecer e avaliar o plano de ação e os relatórios de implementação das ações elaborados pelo gestor;
- 2 - estabelecer um grupo de contato com a organização auditada;
- 3 - estabelecer metodologia e realizar visitas *in loco* para verificação das ações tomadas pelo gestor.

297. Para otimizar o trabalho, a verificação do cumprimento das deliberações deverá ser feita na menor quantidade possível de ações de monitoramento.

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

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

300. Para a elaboração do relatório de monitoramento, o auditor deve considerar o art. 22 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB, o qual exige que sejam considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo na interpretação de normas sobre gestão pública.



9.2 Plano de ação

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

302. Envolve um cronograma em que são definidos: **(a)** os responsáveis; **(b)** as atividades e **(c)** os prazos para a implementação das recomendações ou determinações.

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



Importante destacar:

O **plano de ação e o relatório acerca de sua implementação** que os gestores precisam encaminhar ao TCE/MT devem utilizar a **estrutura** definida nos modelos 24 e 25.

Modelo 24 – Estrutura do Plano de Ação a ser elaborado pelo Gestor

| Recomendações / Determinações | Ação a ser tomada pelo gestor | Prazo para implementação | Servidor ou setor responsável pela implementação | Benefícios gerados |
|--|---|---|--|--|
| Citar a recomendação ou determinação constante do Acórdão de julgamento da auditoria operacional | Indicar as providências que objetivam dar cumprimento à deliberação | Informar as datas de início e fim previstas para que as medidas estejam implantadas, preferencialmente nos prazos de 6, 12, 18 e 24 meses | Indicar a pessoa ou o setor responsável pela implementação | Informar os benefícios efetivos gerados a partir da implementação das recomendações ou determinações, se possível, de forma quantitativa |

Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).

Modelo 25 – Estrutura do Plano de Ação a ser elaborado no caso de ações continuadas

| Recomendações | Providências tomadas | Implementação | | | |
|--|---|---------------|----------|----------|----------|
| | | 6 meses | 12 meses | 18 meses | 24 meses |
| Citar a recomendação ou determinação constante do Acórdão de julgamento da auditoria operacional | Indicar as providências que objetivam dar cumprimento à deliberação | | | | |

A critério do gestor, podem ser apresentados comentários acerca do plano de ação, a exemplo de:

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

Assinatura do responsável:

Data:

Fonte: MAO (TCU, 2020) e no Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional (IDI, 2021).



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

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

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

9.3 Grupo de Contato

307. O grupo de contato deve ser integrado por servidores do TCE/MT e da organização auditada e é responsável pelo acompanhamento da implementação das recomendações. Na primeira reunião desse grupo devem ser tratados os seguintes assuntos:

- a)** recomendações constantes da decisão do TCE/MT;
- b)** elaboração do plano de ação;
- c)** relatórios de implementação das ações.

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

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

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

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



9.4 Relatório de monitoramento

312. O relatório de monitoramento tem por objetivos:

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

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



Como deve ser estruturada a verificação do cumprimento de cada uma das deliberações monitoradas?

1 - Situação que levou à proposta da recomendação ou determinação: descrição da situação identificada na auditoria operacional, enfatizando a irregularidade ou deficiência encontrada.

2 - Providências adotadas e comentários dos gestores: descrição das medidas que foram tomadas pelos responsáveis até a data do monitoramento.

3 - Análise: avaliação das medidas implementadas em confronto com a situação original, de forma a evidenciar o que foi cumprido, o que está pendente de cumprimento ou o que não é mais aplicável.

4 - Conclusão: avaliação do grau de atendimento da deliberação, no período verificado, acompanhado das evidências que fundamentam a análise.

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

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



Como devem ser classificadas as recomendações e determinações no período verificado?



1 - 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;

2 - Não implementada: quando inexistir tomada de providências;

3 - Parcialmente implementada: quando o gestor considerou concluídas as providências referentes à implementação da deliberação, sem implementá-la totalmente;

4 - Em implementação: quando houver evidências de que existem ações em curso no sentido de solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria e que deram origem à deliberação proposta;

5 - Não mais aplicável: quando houver 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**”.

316. A estrutura dos relatórios de monitoramento, assim como os elementos obrigatórios pré-textuais e apêndices, devem obedecer às regras descritas nos Capítulos 6 e 7 deste manual.



Itens obrigatórios no relatório de monitoramento:

1 - Sumário;

2 - Introdução;

3 - Análise da implementação das recomendações e determinações: neste item apresenta-se o grau de implementação de cada recomendação/determinação, com as respectivas evidências;

4 - Comentários dos gestores: neste item, os gestores podem agregar comentários e sugestões que julguem pertinentes sobre as constatações da equipe;

5 - Conclusão este item deverá conter quadros indicando a situação de implementação das recomendações/determinações do Tribunal;

6 - Proposta de encaminhamento – neste item, o relatório poderá apresentar proposta de encerramento do processo ou de determinações/recomendações, se for o caso.



REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Redação dada pela Lei nº 12.376, de 2010). Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 25 mar. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm. Acesso em: 25 mar. 2025.

BRASIL. Manual de Redação Parlamentar e Legislativa. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2006. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/529094/001026541_Manual_de_redacao.pdf. Acesso em: 2 out. 2024.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. Metodologia de gestão de riscos / Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. 1. ed. Brasília: Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações, 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Manual de Auditoria Operacional. 4 ed. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E1881A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 22 out. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Técnica de auditoria: Benchmarking. Brasília: TCU, 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Mapa de Processos. Brasília: TCU, 2003.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria. Brasília: TCU, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Técnica de entrevista para auditorias. Brasília, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Técnica de observação direta em auditoria. Brasília: TCU, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Técnica de pesquisa para auditorias. Brasília: TCU, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Técnicas de Apresentação de Dados. Brasília: TCU, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Técnica de Análise de Problemas para Auditorias. Brasília: TCU, 2013.



BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Painel de referência em auditorias.** Brasília: TCU, 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Técnica de grupo focal para auditorias.** Brasília: TCU, 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Orientações para seleção de objetos e ações de controle.** Brasília: TCU, 2016.

Brasília: TCU, 2002.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Técnicas de Auditoria: Análise RECI.** Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público. NBASP - Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público. **NBASP 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.** [Tradução da Norma correspondente à ISSAI 100 – *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*]. Brasília: IRB, 2021a. Disponível em: <https://nbaspp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Principios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 2 out. 2024.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público. NBASP - Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público. **NBASP 130 – Gestão de Ética pelos Tribunais de Contas.** [Norma convergida ao marco normativo nacional Correspondente à ISSAI 130 – *Code of Ethics*]. Brasília: IRB, 2021b. Disponível em: <https://nbaspp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-130-Gestao-da-Etica-pelos-TCs.pdf>. Acesso em: 2 out. 2024.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público. NBASP - Grupo 2. Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle do setor público. **NBASP 300 - Princípios de Auditoria Operacional.** [Tradução da Norma correspondente à ISSAI 300 – *Performance Audit Principles*]. Brasília: IRB, 2021c. Disponível em: <https://nbaspp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-300-Principios-de-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em: 2 out. 2024.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público. NBASP - Grupo 3. Orientações aplicáveis às atividades de controle do setor público. **NBASP 3910 – Conceitos Centrais para Auditoria Operacional.** [Tradução da Norma correspondente à ISSAI 3910 – *Central Concepts for Performance Auditing*]. Brasília: IRB, 2021d. Disponível em: <https://nbaspp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-3910-Conceitos-centrais-para-auditoria-operacional.pdf>. Acesso em: 2 out. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100).** Viena: Intosai, 2013a. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/80/04/47/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_100_principios_fundamentais_auditoria_setor_publico.pdf. Acesso em: 2 out. 2024.



INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 300)**. Viena: Intosai, 2013b. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/22/04/0B/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_300_principios_fundamentais_auditoria_operacional.pdf. Acesso em: 2 out. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Norma para Auditoria Operacional (ISSAI 3000)**. Viena: Intosai, 2013c. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/54/04/AD/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_3000_norma_auditoria_operacional.pdf. Acesso em: 2 out. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 3100)**. Viena: Intosai, 2013d. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/85/04/3F/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_3100_orientacoes_conceitos_centrais_auditoria_operacional.pdf. Acesso em: 2 out. 2024.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). **Orientações para o processo de auditoria operacional (ISSAI 3200)**. Viena: Intosai, 2013e. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/Controle_Externo/ISSAI_3200.pdf. Acesso em: 2 out. 2024.

INTOSAI DEVELOPMENT INITIATIVE (IDI). **Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional: Versão 1 - Agosto de 2021**. Tradução sob supervisão do Banco Mundial e resultante do convênio celebrado entre Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Associação dos Membros dos Tribunais de Contas (Atricon) e Instituto Rui Barbosa. Revisão Tribunal de Contas da União (TCU). Brasília: IRB, 2021. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2023/11/Manual-de-Implementacao-das-ISSAIs-Auditoria-Operacional.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2025.

MATO GROSSO. Lei Complementar Estadual nº 752, de 19 de dezembro de 2022. Código de Processo de Controle Externo do Tribunal de Contas de Mato Grosso. Cuiabá, MT: Estado de Mato Grosso, 2022.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado (TCE/MT). Resolução Normativa TCE/MT nº 4, de 28 de março de 2017. Aprova o Manual de Auditoria Operacional do TCE/MT. Cuiabá: TCE/MT, 2017.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado (TCE/MT). Resolução Normativa nº 4, de 3 de maio de 2022. Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Cuiabá: TCE/MT, 2022.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado (TCE/MT). Resolução Normativa nº 11, de 26 de agosto de 2020. Regulamenta o processo de planejamento das atividades de fiscalização e controle no âmbito do TCE-MT. Cuiabá: TCE/MT, 2020.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado (TCE/MT). Resolução Normativa TCE/MT nº 13, de 21 de junho de 2016. Aprova o Manual de Auditoria de Conformidade do TCE/MT. Cuiabá: TCE/MT, 2016.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado (TCE/MT). Resolução Normativa nº 16, de 14 de dezembro de 2021. Regimento Interno do Tribunal de Contas. Cuiabá: TCE/MT, 2021.



MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado (TCE/MT). **Resolução Normativa nº 20, de 13 de novembro de 2018.** Recepiona as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – Nível 2. Cuiabá: TCE/MT, 2018.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado (TCE/MT). **Resolução Normativa nº 22, de 28 de novembro de 2023.** Política de privacidade e proteção de dados pessoais no âmbito do Tribunal de Contas de Mato Grosso. Cuiabá: TCE/MT, 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE). Unidade de metodologia e suporte à auditoria. **Avaliação de risco em auditorias operacionais.** Luxemburgo: TCE, 2013. Disponível em: <https://apoioauditoria.tcu.gov.br//wp-content/uploads/sites/17/2024/12/Avaliacao-de-Risco-em-Auditoria-Operacional-ECA-vFinal-1.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2018.



APÊNDICE A – Modelo de Informação do Supervisor para auditorias operacionais

PROTOCOLO:

PRINCIPAL (JURISDICIONADOS AVALIADOS):

ASSUNTO:

RELATOR:

OBJETO DA FISCALIZAÇÃO:

INFORMAÇÃO DO SUPERVISOR

Tratam os autos de relatório técnico *<preliminar, complementar ou conclusivo>* de auditoria operacional na/no *<identificar os órgãos e/ou entes auditados>*, tendo por objeto *<identificar o objeto da auditoria>* nos exercícios de *<identificar o período abrangido pela auditoria>*.

No relatório técnico preliminar *<e seus relatórios de análise, caso houver>*, constam todos os achados de auditoria, acompanhados das propostas de recomendações e determinações e dos respectivos responsáveis.

O trabalho da equipe técnica de auditoria em cada nível e fase da auditoria foi adequadamente supervisionado, desde o projeto até a entrega do relatório técnico *<preliminar, complementar ou conclusivo>*, com validação mediante painel de referência dos principais produtos do planejamento e da execução da auditoria (matriz de planejamento e matriz de achados). Nos painéis de referência, houve a participação das organizações auditadas e especialistas no tema.

A auditoria foi conduzida em conformidade com o Manual de Auditoria Operacional do TCE/MT, que está baseado nas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), as quais foram emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), bem como nas Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP). Nenhuma restrição significativa foi imposta aos exames.

Assegura-se que as evidências de auditoria são relevantes, confiáveis, suficientes e estão documentadas. Igualmente, os procedimentos de auditoria foram adequados e executados apropriadamente.

Observação: Caso não tenham sido cumpridos todos os requisitos previstos no manual, o supervisor deve declarar aqueles que não foram cumpridos integralmente, as razões para tal e como isso pode ter afetado o alcance dos objetivos e as conclusões da auditoria operacional.



O relatório preliminar foi submetido aos comentários dos gestores *<parágrafo aplicável aos relatórios conclusivos>*. Sobre isso, foram apresentadas e analisadas manifestações dos seguintes jurisdicionados: *<identificar os órgãos e/ou entes auditados que tenham se manifestado>*.

Dado o exposto, nos termos dos arts. 100 e 101 do Regimento Interno do TCE/MT - RITCE (Anexo Único da Resolução Normativa nº 16/2021), submete-se o relatório técnico à consideração superior, sugerindo-se ao Conselheiro Relator que:

a) após a manifestação ministerial, **CONHEÇA** da auditoria operacional;

b) elabore o seu voto contendo determinação para que os órgãos e entes avaliados *<descrever os jurisdicionados auditados>*, no prazo de *<60 dias ou outro período definido>*, apresentem **PLANO DE AÇÃO** ao Tribunal, contendo, de forma obrigatória, um cronograma com a definição dos **RESPONSÁVEIS, ATIVIDADES E PRAZOS** para a implementação das deliberações do TCE/MT, advindas do julgamento da auditoria operacional, no sentido de corrigir os problemas identificados, conforme estrutura exemplificativa do quadro seguinte:

| Recomendações / Determinações | Ação a ser tomada pelo gestor | Prazo para implementação | Servidor ou setor responsável pela implementação | Benefícios gerados |
|--|---|---|--|---|
| Recomendação ou determinação constante do Acórdão de julgamento da auditoria operacional | Indicar as providências que objetivam dar cumprimento à deliberação | Informar as datas de início e fim previstas para que as medidas estejam implantadas, preferencialmente nos prazos de 6, 12, 18 e 24 meses | Indicar a pessoa ou o setor responsável pela implementação | Informar os benefícios efetivos esperados ou gerados a partir da implementação das recomendações ou determinações, se possível, de forma quantitativa |

c) determine à unidade responsável no TCE/MT a realização de **MONITORAMENTO** para verificar o cumprimento das recomendações e determinações e os resultados delas advindos, nos termos do art. 140, § 7º, do RITCE;

d) encaminhe, para conhecimento, cópia deste relatório técnico conclusivo e respectivos relatórios de análise aos seguintes **USUÁRIOS** *<especificar os usuários do relatório de auditoria>*. **Observação:** Podem ser adotados outros encaminhamentos, em cada caso.



É a informação.

Identificação da Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, em Cuiabá, <*dia*> de <*mês*> de <*ano*>.

Assinatura digital

NOME COMPLETO DO SUPERVISOR

Supervisor de Controle Externo

Observação: a Informação do Supervisor deve estar acompanhada dos Checklists de controle de qualidade de cada fase da auditoria operacional – Planejamento, Execução, Relatório e Monitoramento – devidamente preenchidos, conforme modelos 2 a 5 deste manual.