

# **Aperfeiçoamento em auditoria**

## **Módulos Execução e Relatório**

Instrutor: Tiago Modesto Carneiro Costa

## Sumário

<b>Como funciona uma auditoria? – Revisão de todo o processo .....</b>	<b>4</b>
<b>Execução e Relatório de auditorias operacionais x auditorias de conformidade ...</b>	<b>12</b>
<b>MODULO EXECUÇÃO DE AUDITORIA .....</b>	<b>13</b>
<b>1. Operações e peças construídas na execução de auditorias.....</b>	<b>13</b>
<b>2. Liderança no Contexto da Auditoria – liderança situacional.....</b>	<b>13</b>
2.1. Estilo de Liderança .....	14
2.2. Maturidade dos Liderados .....	15
2.3. Comportamento Relacionamento x Comportamento Tarefa .....	16
<b>3. Evidenciação - Introdução .....</b>	<b>17</b>
3.1. Responsabilidades do Auditor no processo de evidenciação .....	18
3.2. O Ciclo da Evidenciação - Modelo .....	18
3.3. Características das Evidências .....	19
3.4. Diferença entre Indícios e Evidências .....	20
<b>4. Evidenciação – Relacionamento com o Auditado.....</b>	<b>22</b>
4.1. O que o auditado pode esperar do auditor?.....	22
4.2. O que o auditor espera dos auditados? .....	24
4.3. Princípios para uma boa comunicação com o auditado .....	25
4.4. Reuniões de Abertura .....	27
4.5. Reuniões de Fechamento dos Trabalhos .....	31
4.6. Princípios éticos a serem observados no processo de obtenção de evidências.....	32
4.7. Como se comportar em situações adversas .....	34
4.8. Comportamentos a serem evitados no processo de evidenciação e no relacionamento com o auditado .....	36
<b>5. Evidenciação – Algumas Técnicas de Obtenção de Evidências .....</b>	<b>36</b>
5.1. Amostragem.....	37
5.2. Extração e cruzamento de dados.....	42
5.3. Entrevistas .....	47
<b>6. Análise das evidências coletadas .....</b>	<b>52</b>
6.1. Papéis de Trabalho - Definição.....	53
6.2. Papéis de Trabalho – Atributos.....	53
6.3. Papéis de Trabalho – Organização.....	54
6.4. Análise – Vantagens de um papel de trabalho separado do relatório para subsidiar as conclusões, previamente à construção da matriz de achados .....	55
6.5. Análise – Estrutura do papel de trabalho de análise .....	55

<b>7.</b>	<b>Matriz de Achados.....</b>	<b>59</b>
7.1.	Estrutura da Matriz de Achados.....	59
7.2.	Diferenças Matriz Conformidade e Operacional.....	60
7.3.	Dicas práticas para sistematização das informações da Matriz .....	61
7.4.	Situação encontrada .....	62
7.5.	Critério.....	63
7.6.	Causa.....	64
7.7.	Efeitos.....	65
7.8.	Boas práticas ou achados positivos.....	66
7.9.	Propostas de encaminhamento .....	67
7.10.	Plano de providências ou Plano de ação.....	68
7.11.	Benefícios .....	69
<b>8.</b>	<b>Responsabilização.....</b>	<b>69</b>
8.1.	Características Gerais do Processo de Responsabilização.....	70
8.2.	Matriz de Responsabilização - Estrutura.....	71
8.3.	Responsabilização em processo apartado .....	72
<b>MODULO RELATÓRIO DE AUDITORIA .....</b>		<b>73</b>
<b>1.</b>	<b>Relatório de Auditoria e Objetivos de uma auditoria .....</b>	<b>73</b>
<b>2.</b>	<b>Principais fontes de informação para a confecção do relatório .....</b>	<b>74</b>
<b>3.</b>	<b>Relatório de Auditoria Operacional x Relatório de Auditoria de Conformidade .....</b>	<b>75</b>
<b>4.</b>	<b>Principais clientes dos relatórios de auditoria.....</b>	<b>75</b>
<b>5.</b>	<b>Princípios a serem seguidos na elaboração do relatório de auditoria .....</b>	<b>78</b>
<b>6.</b>	<b>Estrutura do Relatório e das informações.....</b>	<b>80</b>
<b>7.</b>	<b>Construção do modelo para trabalhar .....</b>	<b>81</b>
<b>8.</b>	<b>Confecção da Capa do Relatório.....</b>	<b>85</b>
<b>9.</b>	<b>Resumo .....</b>	<b>86</b>
<b>10.</b>	<b>Introdução .....</b>	<b>89</b>
<b>11.</b>	<b>Visão Geral .....</b>	<b>89</b>
<b>12.</b>	<b>Conclusão.....</b>	<b>90</b>
<b>13.</b>	<b>Desenvolvimento dos Capítulos .....</b>	<b>91</b>
<b>14.</b>	<b>Relatórios de Leitura Amigável .....</b>	<b>94</b>

## Como funciona uma auditoria? – Revisão de todo o processo

Para cumprir os objetivos do atual treinamento, iremos focar nos processos de planejamento, execução, relatório e monitoramento. Tais fases podem ser detalhadas da seguinte forma:

Planejamento: a) análise preliminar do objeto de auditoria; b) definição do objetivo e escopo da auditoria; c) especificação dos critérios de auditoria; d) construção da visão geral do objeto; e) mapeamento de riscos do objeto; f) avaliação dos controles internos; g) elaboração da matriz de planejamento; h) validação da matriz de planejamento; i) elaboração de instrumentos de coleta de dados; j) teste-piloto; k) elaboração do projeto de auditoria.

Execução: a) desenvolvimento dos trabalhos de campo; b) análise dos dados coletados; c) elaboração da matriz de achados; d) validação da matriz de achados.

Relatório: a) planejamento do relatório; b) elaboração de capa, resumo, introdução e conclusão; c) desenvolvimento e estruturação dos capítulos; d) elaboração a proposta de encaminhamento; e) referenciação; apêndices e anexos; f) mensuração de custos e benefícios potenciais/reais das propostas de encaminhamento; g) controle de qualidade.

Monitoramento: a) Planejamento dos monitoramento; b) Monitoramento 1 – avaliação do plano de ação e definição do ciclo de monitoramentos e de obtenção de benefícios de auditoria; Monitoramento 2 – balanço do cumprimento das deliberações e benefícios reais, revisão/redefinição do planejamento de monitoramentos e seus benefícios reais até o momento obtidos; c) Monitoramento 3 – Balanço final de cumprimento das deliberações e de mudança da realidade; d) Novo ciclo de auditorias no objeto de controle.

A fase de planejamento é a fase mais trabalhosa e extensa do processo de auditoria. Nessa fase vamos partir de informações e visões limitadas sobre o objeto de auditoria e vamos trabalhar até termos condições e conhecimento necessários para questionarmos a respeito do objeto e projetar procedimentos em direção ao resultado pretendido. A seguir apresenta-se um resumo de cada um dos itens a serem percorridos no planejamento, os quais serão vistos em detalhe no restante do material.



Toda auditoria começa com um comando e que nem sempre é específico ou está perfeitamente delimitado, e que não possui, muitas vezes, a objetividade como requisito. Para que possamos trabalhar com esse comando de maneira eficiente, a equipe deve extrair um objeto de auditoria, que tenha as características necessárias para isso



A definição de um objeto de auditoria ajustado é condição necessária para todas as demais fases de auditoria, o mais importante, qualquer que seja o objeto de auditoria (processo de trabalho, contrato, política pública, etc.), é que seja identificável (delimitado), avaliável (possua critério válido), evidenciável (apresente viabilidade investigativa) e, acima de tudo, seja relevante para a comunidade e sociedade em geral.



A partir do momento em que temos um objeto preliminar delimitado, devemos também delimitar os riscos da auditoria, avaliando elementos como a complexidade do objeto de auditoria, nossa experiência prévia, os riscos inerentes a ele associados, bem como os controles internos da entidade envolvida no objeto, mesmo que ainda em caráter preliminar e empírico. Os procedimentos efetuados pela equipe a partir daí devem ser compatíveis com os riscos, de forma a torná-lo aceitável.



O próximo passo é a definição do objetivo e do escopo que a equipe irá adotar no exame do objeto selecionado. O objetivo e o escopo irão determinar a extensão e a profundidade dos exames que se seguirão. Para sua definição, é importante delimitar o problema ou questão fundamental de auditoria a ser respondida com o trabalho, considerando as circunstâncias em que o comando para a auditoria surgiu, bem como sua fundamentação.

## Razoável/ Limitada

A partir da definição do objetivo e do escopo definidos, ainda em caráter preliminar, o importante é definir o nível de asseguarção que se deseja obter no trabalho. O nível de asseguarção determina que tipo de resposta se dará ao final do trabalho, a respeito da comparação entre o objeto e o critério geral de avaliação. Caso adotada a asseguarção limitada, a resposta final do trabalho será relacionada a se

foi encontrada ou não foi encontrada diferença significativa entre o objeto e o critério, em seus aspectos materiais. Já com a asseguarção razoável, há uma resposta bem mais assertiva por parte da equipe. Nela responde-se, ao final do trabalho, não se a equipe encontrou ou não diferenças, mas se há ou não há diferenças, o que exige uma abordagem compreensiva e sofisticada do objeto, considerando todos os seus aspectos. Temos que ter em mente, nessa definição, que resposta a sociedade espera do Tribunal a respeito do objeto auditado.



Definidos esses aspectos preliminares, mas extremamente importantes, é hora da equipe conhecer profundamente o objeto de auditoria, considerando suas características gerais, os agentes envolvidos, atores interessados, sistemas e bases de dados envolvidas, instituições governamentais, seus objetivos implícitos e explícitos, estratégicos e operacionais, forma de implementação, metas, indicadores, etc. Conhecer em profundidade o objeto auditado é condição obrigatória para que a equipe possa se posicionar com propriedade sobre a aderência ou não do objeto aos critérios adotados, bem como para a proposição de soluções que deem resultados transformadores. Nessa etapa, é muito importante, seja qual for a modalidade de auditoria, o mapeamento de processos de trabalho que compõe o objeto auditado. Importante também, conhecer bem as características dos gestores e clientes relacionados ao objeto, utilizando dos sistemas de inteligência disponíveis, o que é fundamental para a delimitação de riscos, próxima etapa de nosso processo de auditoria.



Uma vez bem conhecido o objeto de auditoria e mapeado seus processos de trabalho, a equipe já percebe diversos fatos relacionados ao objeto que podem representar riscos de diferenças (inconformidades) com os critérios adotados. É importante que esses riscos, que serão orientadores de todo o trabalho a partir daí, sejam catalogados e escritos em uma sintaxe em que conste suas causas (geralmente relacionadas a pessoas, processos e produtos), a situação indesejada (futura e incerta), seus efeitos negativos (motivo pelo qual a situação é indesejada), bem como seus impactos negativos nos objetivos relacionados ao objeto de auditoria. Esses são os riscos inerentes ao objeto, ou seja, relacionados à sua complexidade e funcionamento, independentemente dos controles internos adotados. Nesse momento, é importante ponderarmos a relação de probabilidade de ocorrência com dano decorrente do evento indesejado relacionado ao objeto de auditoria, independentemente da existência de controles internos.



Outra etapa importante é a avaliação do entorno do objeto de auditoria, ou seja, da estrutura de controle interno da instituição em que o objeto de auditoria está inserido. Itens como definição de objetivos estratégicos, estruturas específicas de governança, compliance, corregedoria, manuais operativos, etc. dessa instituição são essenciais para a avaliação dos riscos relacionados ao objeto de auditoria, e, conseqüentemente, da extensão e da profundidade dos exames que serão feitos para a obtenção dos resultados da auditoria.



Além da avaliação dos controles internos em nível de entidade, é muito importante a avaliação dos controles internos ao nível das atividades relacionadas ao objeto auditado. A conjugação da avaliação desses dois tipos de controles será fundamental para avaliarmos a resposta dos gestores e responsáveis aos riscos inerentes das atividades que estamos mapeando desde o momento em que a equipe definiu o objeto a ser auditado e é fundamental na definição dos riscos que serão pesquisados a fundo pela equipe de auditoria.



A partir da ponderação entre os riscos inerentes ao objeto e dos riscos de controle (risco de os controles não serem efetivos em relação aos riscos inerentes), devemos classificar os riscos, de forma que seja dado foco em nossas pesquisas, considerando que tempo e recursos financeiros são escassos. O foco deve ser justamente naqueles riscos mais altos e extremos que podem ser graficamente representados em um diagrama em que os eixos correspondam aos riscos inerentes e riscos de controle, ou catalogados numa matriz de riscos e controles, como veremos mais a frente na sessão específica do curso.



Nesse momento, a equipe já reúne elementos e maturidade para a formulação de questões de auditoria que sejam efetivas e baseadas em riscos previamente catalogados. Para que a questão tenha maior especificidade, recomenda-se que possua elementos como o processo de trabalho envolvido, período analisado, espaço analisado (departamento, estado, cidade, órgão, instituição, etc.), bem como o critério geral de avaliação.

Questões do Auditorio	Informações requeridas	Fontes de Informação	Detalhamento do Procedimento	Objetos	Membro responsável	Período	Resultados Alçados
Apresentar em forma de perguntas, as diferentes aspectos que compõem o escopo da fiscalização e que devem ser investigados com vistas à satisfação do objetivo.	Identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria	Identificar as fontes de cada item de informação requerido da cultura anterior	Descrever as tarefas que serão realizadas, de forma clara, esclarecendo os aspectos a serem abordados (item de verificação ou check list)	Indicar o documento, o projeto, o programa, o processo ou o sistema no qual o procedimento será aplicado. Exemplos: contratos, ficha de pagamento, base de dados, etc, edital, ficha financeira, processo licitatório, orçamento.	Prezador da equipe encarregado da execução de cada procedimento	Dado(s) em que o procedimento será executado	Escrever com precisão que conclusões podem ser alcançadas

Definidos todos os elementos anteriores, é hora de sistematizar, a partir das questões de auditoria elaboradas, todos os procedimentos e técnicas necessários para um pronunciamento definitivo a respeito do objeto de auditoria e sua aderência ao critério. Tais técnicas e procedimentos devem ser voltados a pesquisar não só a situação que está em desacordo com o critério, mas também suas causas, seus efeitos e seus impactos nos objetivos, elementos esses obtidos no catálogo de riscos previamente elaborados pela equipe. Tal conduta na confecção da matriz de achados é condição fundamental para que ao final de todo o processo tenhamos a tão desejada transformação, que é o objetivo final da auditoria governamental.



Uma vez sistematizadas todas as técnicas e procedimentos, é hora de confeccionar todos os instrumentos de coleta de dados necessários para documentar as evidências quando da execução da auditoria. Quanto mais precisos e específicos esses instrumentos de coleta de dados, mais qualidade teremos nos papéis de trabalho que evidenciarão nossos achados ao final do trabalho e mais rápidas e precisas serão as fases de execução e relatório. Esses instrumentos de coleta podem ser roteiros de análise documental, de observação direta, de inspeção, indagações escritas, ofícios de circularização, etc.



Depois de todos esses procedimentos, recomenda-se documentar tudo em um projeto de auditoria, também chamado de programa de auditoria ou mesmo relatório de planejamento. Nele constarão todos os elementos que serviram para a definição dos procedimentos a serem executados nas demais fases, como a visão geral do objeto, o catálogo de riscos, a matriz de planejamento e os instrumentos de coleta de dados. Nesse momento é muito importante um olhar mais atento da chefia direta e da supervisão para que haja um bom controle de qualidade do processo de auditoria.

Uma vez terminada a fase de planejamento de auditoria, segue-se a execução, cujo objetivo principal é seguir com o ciclo de evidenciação dos ainda possíveis achados de auditoria, esses, fruto da delimitação de riscos ocorridas na fase anterior. A seguir são dispostos os principais itens dessa fase de nosso processo de auditoria:



A evidenciação é o momento em que iremos preencher os instrumentos de coleta de dados e coletar documentação, fotos, etc. para evidenciar os possíveis achados de auditoria. O mais importante dessa fase é colher informações que possam ser chamadas de evidências, ou seja, que possuam as características de relevância (relacionadas às questões a serem respondidas e prováveis achados), suficiência (permitam uma conclusão lógica completa de sua ocorrência), validade e conformidade (relacionadas a sua veracidade e confiabilidade da fonte da qual foi obtida).



Após o preenchimento dos instrumentos de coleta e a obtenção de toda a documentação para evidenciação é hora de realizar análises para organizarmos logicamente nossas conclusões a respeito da ocorrência ou não dos achados projetados na matriz de planejamento. A confecção das análises em papel de trabalho em separado tem a vantagem de proporcionar um relatório mais objetivo, curto e interessante de se ler, mantendo a

robustez, a precisão e a qualidade de evidenciação necessária para uma conclusão de auditoria.



Procedidas as devidas análises, hora de sistematizar as conclusões nas matrizes de achados e de responsabilização, essa última se for o caso. A grande vantagem da utilização de matrizes é que são confeccionadas horizontalmente, permitindo o confronto das propostas de deliberação com as causas e os efeitos da situação encontrada em desacordo com os critérios, permitindo visualizar melhor se tais propostas estão realmente eliminando as causas e mitigando os seus efeitos.

Na fase de relatório devemos mudar um pouco a linha de pensamento adotada nas fases anteriores. Nas fases de planejamento e de execução os principais clientes dos resultados obtidos são os membros da própria equipe. Até esse momento, todos os procedimentos são voltados para que se forme entendimento sobre o objeto de auditoria, verifique-se sua aderência aos critérios adotados e escolha-se as melhores propostas para solução das causas e mitigação dos efeitos das situações encontradas que sejam diferentes da situação desejada. Uma vez evidenciados os achados de auditoria, devemos passar a pensar em como fazer os tomadores de decisão e demais stakeholders em um processo de auditoria agirem no sentido de transformar a realidade do objeto de auditoria, fim máximo da auditoria governamental.



Antes de começar a escrever o relatório a equipe deve planejar o relatório pensando em convencer, comover e levar os tomadores de decisão, a opinião pública e demais atores que tenham relação e influência sobre o objeto de auditoria a agir na direção de melhores resultados. Dessa forma, a equipe deve chegar a um consenso de quais são os melhores títulos, as mensagens principais e como ela pode ser melhor apresentada. Muito importante é também definir a melhor maneira de representar graficamente achados e fatos mais importantes, além de limitar o tamanho de cada sessão do relatório, de forma que atinja o maior público possível.



leitor.

A capa, o resumo, a introdução e a conclusão são elementos chave em um relatório e indica-se que sejam escritos antes do desenvolvimento dos capítulos, já que todos os elementos necessários já são de domínio da equipe. Tal prática ajuda a focar o relatório e as mensagens principais e a aumentar a chance de que o relatório seja lido. Lembre-se, a maioria das pessoas terão contato apenas com essas peças, além do sumário de seu relatório. Essas partes devem transmitir o máximo de informações importantes, sempre sob o ponto de vista do



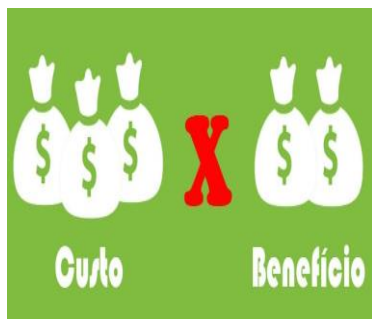
A estruturação dos capítulos do relatório deve estar concentrada nas mensagens principais e devem seguir uma hierarquia. Primeiro, deve aparecer no relatório aquela mensagem indispensável que expressa as conclusões da equipe sobre o tema do capítulo, seguida dos detalhes que a suportam e dão força a essas conclusões. De igual forma, cada parágrafo deve ser estruturado de forma que a ideia principal seja a primeira frase, seguida dos detalhes e ideias que a suportam. Lembre-se que cada parte deve ter o máximo de eficiência e deve estar bem delimitada: situação encontrada e sua diferença para o critério, causas, efeitos, suas respectivas evidências, bem como propostas e benefícios advindos dessas propostas.



Apesar de o mérito das propostas de encaminhamento já estar decidido há bastante tempo (desde a aprovação das matrizes de achados e de responsabilização, no relatório é hora de revisá-las, verificar sua fundamentação legal e testar novamente o entendimento de terceiros. A proposta de encaminhamento bem feita é fundamental para que haja uma ação mais contundente e natural por parte dos tomadores de decisão, constituindo-se na chave para o processo de mudança de realidade.



O relatório deve possuir apêndices e anexos que suportem o seu conteúdo, de forma que o leitor possa, caso deseje, verificar a fundamentação de seus conteúdos e a robustez das análises. Porém, o relatório deve ser uma peça de comunicação dotada de efetividade, por isso cada palavra deve ser valiosa e o seu tamanho deve ser o menor possível. Recomenda-se ao final do relatório, após a proposta de encaminhamento, que cada parágrafo do relatório esteja ancorado nas peças processuais que o suportam.



Outro ponto muito importante no relatório é mostrar os benefícios advindos de cada proposta de encaminhamento feita pela equipe. Se um dos objetivos do relatório é convencer, o leitor deve ficar convencido do senso de propósito do trabalho e das propostas indicadas. O benefício está relacionado com a eliminação dos efeitos negativos de uma situação que não está de acordo com os critérios (o que é está diferente do que deveria ser). Devemos também ter cuidado com os custos advindos de nossas propostas, lembre-se que aumentar controles pode ter um efeito direto inverso ao desejado, burocratizando processos de trabalho e, conseqüentemente, aumentando riscos e diminuindo resultados.

A fase de monitoramento é fundamental para a mudança da realidade. O relatório da equipe e o Acórdão decorrente não são o objetivo final do processo de auditoria, são

apenas o início do processo de mudança. Só a mudança de atitude de gestores e interessados no objeto de auditoria são capazes de alterar sua realidade.



Recomenda-se que uma das propostas, principalmente em problemas complexos, deve ser um plano de providências em que constem ações detalhadas, datas, produtos, resultados e responsáveis rumo ao processo de mudança da realidade. A unidade técnica deve construir um plano de monitoramento de acordo com as datas e atividades chave constantes desse plano, ajustado ao ciclo de obtenção de resultados indicados nesse plano. Lembre-se que gestores são trocados e as ações acabam se perdendo, o papel de um órgão de controle é assegurar-se da mudança de realidade, independentemente do gestor de ocasião.



O primeiro monitoramento é o momento de se verificar a consistência e a pertinência das ações indicadas pelos gestores para a mudança da realidade. Um passo importante nessa análise é verificar se ações indicadas estão diretamente relacionadas às causas indicadas no relatório de auditoria indicado e se apresentam tempestividade no tratamento das situações encontradas. Além disso, o conjunto dessas ações deve ser compreensivo para a solução dos problemas rumo aos resultados esperados em relação ao objeto de auditoria estudado.



Devemos também projetar monitoramentos intermediários, principalmente quando a mudança de realidade é complexa e cheia de ações intermediárias rumo ao resultado. Por diversos motivos, muitas vezes os gestores tendem a fazer mudanças de rumo nem sempre interessantes para o cumprimento dos objetivos relacionados ao objeto de auditoria. Além disso, mudanças de realidade e cenários, obrigam a novas soluções. A função do órgão de controle é só parar de cobrar mediante a mudança de realidade. Importante checar o que foi realizado e os benefícios auferidos até o momento e o que ainda resta para ser feito e as devidas medidas corretivas necessárias.



Por fim, o órgão de controle deve, ao final do ciclo de implementação das determinações, fazer o balanço sobre a melhora dos resultados, bem como reportar a mudança ocorrida na administração pública, referente ao objeto de auditoria tratado. Esse último processo de controle externo é o coroamento de nossa missão institucional e a razão de ser de nossa instituição. Com ele mostramos o valor entregue a sociedade e a relação positiva entre os valores investidos pelos contribuintes e nossa capacidade de entregar resultados.

## Execução e Relatório de auditorias operacionais x auditorias de conformidade

As auditorias operacionais e de conformidade, conforme já visto no módulo planejamento deste curso, têm mais semelhanças que diferenças. Ambos têm a necessidade da construção de uma visão geral robusta, que irá proporcionar aos auditores um conhecimento adequado dos processos de trabalho, dos riscos envolvidos e dos controles adotados pelo gestor.

O detalhamento dos procedimentos e as ferramentas/técnicas de execução são muito similares, o que aproxima muito a fase de execução esses dois tipos de auditoria. Uma diferença bastante importante é o processo de responsabilização, muito mais comum na auditoria de conformidade.

Isso não significa que o fato de uma auditoria ser classificada como “operacional” isenta a equipe de auditoria de tratar irregularidades eventualmente descobertas. Apenas indica-se que esse processo de responsabilização seja feito em processo de representação apartado.

Como veremos mais à frente, há também vantagens de se tratar a responsabilização em processo apartado também em auditorias de conformidade.

### Auditoria Operacional x Conformidade



Tais disposições estão previstas nas regras internacionais, como a ISSAI 400, que trata da auditoria de conformidade, conforme reproduzido abaixo:

*(...) Apesar de existirem outras possibilidades, a auditoria de conformidade **geralmente** é conduzida de um ou outro modo a seguir:*

- *relacionada à auditoria de demonstrações financeiras (ver ISSAI 4200 para orientações adicionais a esse respeito), ou*
- *separadamente da auditoria de demonstrações financeiras (ver ISSAI 4100), ou*
- *em combinação com a auditoria operacional.*

A mesma previsão consta também da ISSAI 300, que trata da auditoria operacional:

14. Ao lidar com sobreposições entre tipos de auditoria (ou auditorias combinadas), os seguintes pontos devem ser considerados:

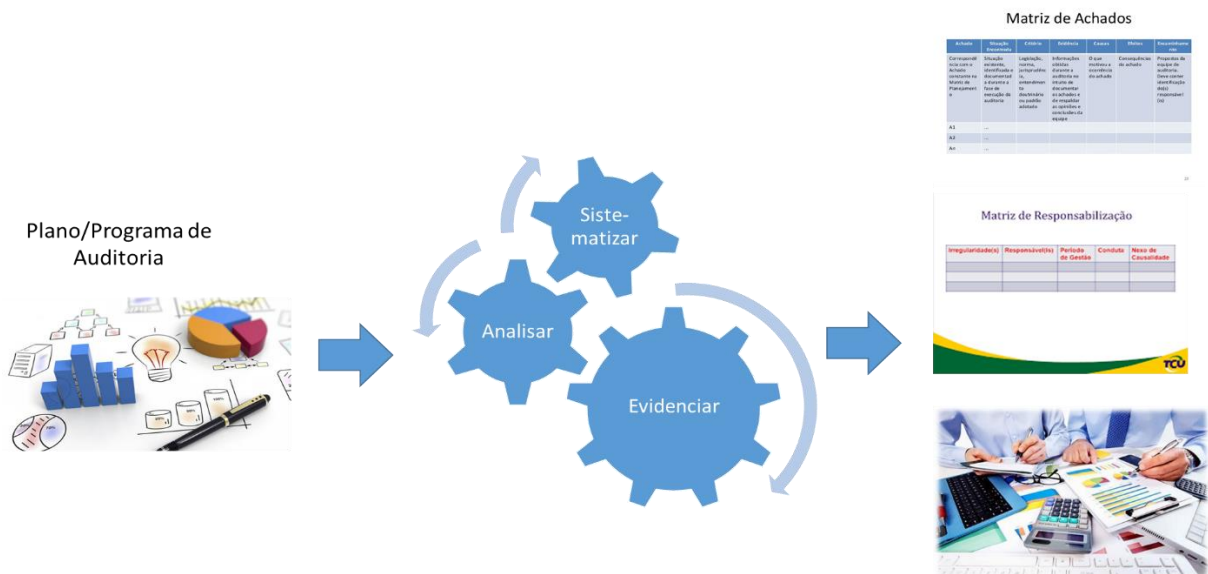
- Elementos da auditoria operacional podem ser parte de uma auditoria mais abrangente que também cubra aspectos de auditoria de conformidade e financeira. (...)

## MODULO EXECUÇÃO DE AUDITORIA

### 1. Operações e peças construídas na execução de auditorias

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

É durante a fase de execução que a equipe de auditoria utilizará as fontes de informação, aplicará os procedimentos previstos na matriz de planejamento, utilizando-se dos papéis de coleta de dados construídos naquela fase, dando cumprimento ao programa de auditoria concebido.



O objetivo dessa fase é coletar as evidências, analisar e sistematizar as informações. Para isso, além das técnicas de auditoria, abordadas no módulo de planejamento, é necessário trabalharmos os principais documentos produzidos durante a fase de planejamento, quais sejam: matriz de achados, matriz de responsabilização (quando aplicável) e relatórios de análise, muito úteis para que tenhamos relatórios que sejam ao mesmo tempo concisos e embasados em análises e evidências robustas, não importando o tamanho do escopo da auditoria.

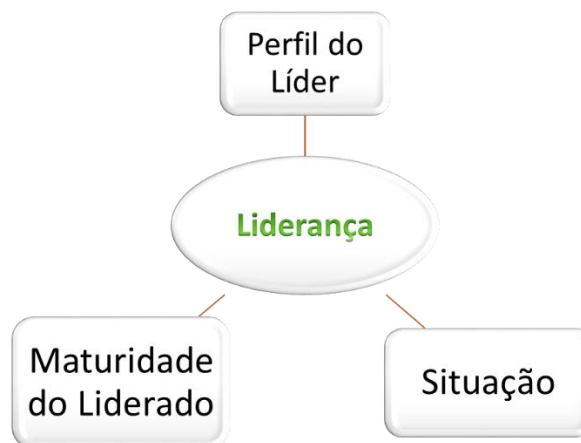
### 2. Liderança no Contexto da Auditoria – liderança situacional

O comportamento do auditor sempre envolverá o aspecto de liderança. Não só o coordenador e o supervisor da auditoria exercerão uma posição de liderança em uma

equipe de auditoria, mas todos os membros da equipe, tanto em relação a seus pares quanto em relação a seus auditados, de forma que todo o trabalho técnico realizado possa resultar em uma alteração nos processos de trabalho auditados e a mudança de uma realidade que seja discrepante em relação ao critério.

Um conceito importante que deve ser estudado por qualquer auditor que queira ter bons resultados em seus trabalhos é a liderança situacional.

Liderança Situacional consiste na liderança que é moldada de acordo com a variação das situações apresentadas, ou seja, o líder tem a capacidade de adequar-se ao momento, conduzindo de forma efetiva seus colaboradores para que reajam positivamente, deem o seu melhor e alcancem os resultados esperados.



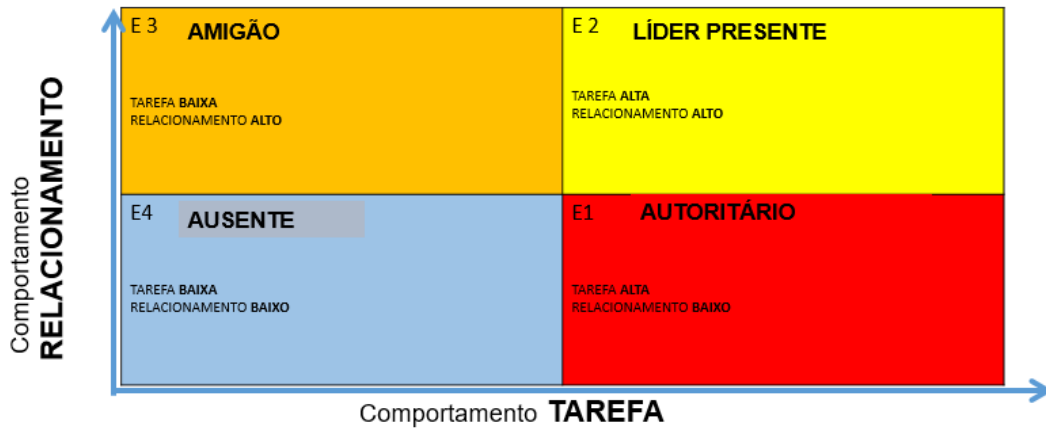
O líder de alta performance utiliza-se de diversas formas de liderar, adaptando-se de acordo com o perfil de cada profissional, avaliando aspectos como condições técnicas e inteligência emocional e aliando esses fatores ao contexto.

O conceito de liderança situacional consiste da relação entre o estilo do líder, a maturidade do liderado e a situação encontrada. Não há um perfil único do líder, eles estão dispostos e são capazes de mudar o seu estilo de liderar de acordo com o nível de desenvolvimento do seu pessoal. O líder tem que acreditar que está ali para servir e fornecer funções e objetivos a serem alcançados.

## **2.1. Estilo de Liderança**

A liderança situacional mostra uma relação entre liderança, motivação e poder, onde o líder avalia seus colaboradores e vai assim, alterando seu estilo de liderança. A ideia desse estilo de liderança é que a pessoa passa a adquirir maturidade, podendo assim assumir suas responsabilidades de dirigir seu próprio comportamento ao longo do tempo.

A liderança situacional busca conciliar a tarefa a ser executada, concedendo orientação e direção do líder aos colaboradores, o apoio emocional através de um relacionamento adequado e o nível de maturidade dos colaboradores.



A figura acima mostra um mapa de liderança situacional mostrando a relação gráfica entre o comportamento de relacionamento (ou comportamento de apoio) e o comportamento de tarefa (ou comportamento diretivo), cujos conceitos são trabalhados a seguir.

## 2.2.Maturidade dos Liderados

A maturidade profissional é a capacidade do profissional em adequar-se às diferentes situações, assumir responsabilidades e gerir seu trabalho efetivamente, sem precisar da interferência direta do líder. Quando o colaborador alcança esse nível, sua produtividade é maior e ele consegue lidar melhor com mudanças, inovando e apresentando resultados expressivos mesmo nos momentos de desafio. Do contrário, o líder terá que assumir o papel de acompanhar todo o desenvolvimento de seu trabalho, motivando-o continuamente e apoiando-o na construção do resultado.

ALTO	MODERADO		BAIXO
M4	M3	M2	M1
Capaz	Capaz	Incapaz	Incapaz
Disposto, ou Confiante	<b>NÃO</b> Disposto, ou <b>NÃO</b> Confiante	Disposto, ou Confiante	<b>NÃO</b> disposto, ou <b>NÃO</b> confiante

**M1- Nível de Maturidade 1:** Os subordinados são novos na tarefa e não estão preparados nem com desejos de tomar decisões. Não têm competência para a realização da tarefa e, por isso, pouca autoconfiança.

**M2- Nível de Maturidade 2:** Os subordinados já desenvolveram alguma experiência na execução da tarefa mas ainda têm dificuldades. Geralmente estão motivados mas necessitam de apoio.

**M3- Nível de Maturidade 3:** Os subordinados já possuem elevados conhecimentos e experiência sobre a tarefa mas sentem-se desmotivados para efetuar o que o líder lhe solicita.

**M4- Nível de Maturidade 4:** Os subordinados têm vastos conhecimentos sobre as tarefas e estão altamente motivados para fazer o que lhe é solicitado.[1]

Interessante notar que o nível de maturidade está relacionado não somente com o comportamento do liderado, mas também com o tipo de tarefa. Muitas vezes, um auditor pode ter M4 em relação à construção de gráficos e análises elaboradas, mas ser, ao mesmo tempo, M1 para se relacionar com os colegas ou clientes da auditoria.

Esses níveis de maturidade podem ser encarados pelo líder como fases de evolução do profissional liderado, de forma que não existam profissionais ruins, mas apenas estágios a serem percorridos na vida profissional e/ou de relacionamento com as tarefas desempenhadas.

É claro que há casos extremos de dificuldades em realização de tarefas e de comportamentos não desejáveis em qualquer organização. Nesses casos, o debate não é mais sobre estilo de liderança, mas alçada do departamento de Rh, o qual deve atuar junto ao profissional que está causando problemas.

### **2.3.Comportamento Relacionamento x Comportamento Tarefa**

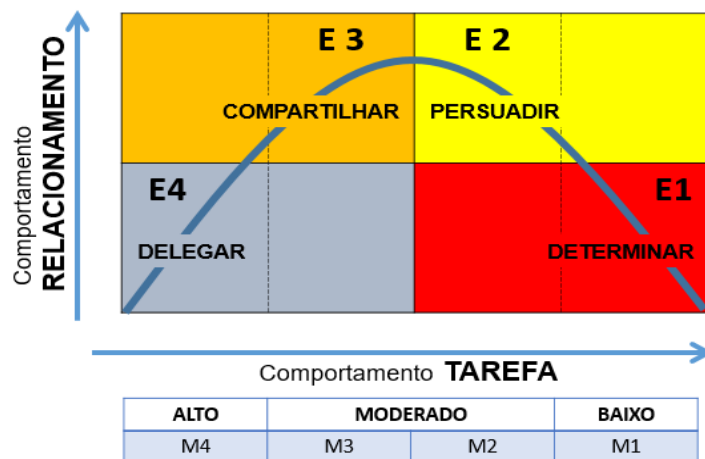
Conforme já apontado, a liderança situacional mostra uma relação entre liderança, motivação e poder, em que o líder estará frequentemente avaliando seus colaboradores e alterando seu estilo de liderança, sendo ela dinâmica e flexível. A liderança situacional busca utilizar modelos diferentes de atuação conforme a situação encontrada, o que chamamos aqui de estilos de liderança.

**E1 – Direção/determinação:** a liderança ocorre quando o colaborador necessita aprender a tarefa a ser executada, sendo o líder supervisor da tarefa até seu fim, direcionando o colaborador para elaborá-la até conquistar confiança.

**E2 – Orientação/persuasão:** este estilo de liderança ocorre quando o colaborador necessita conhecer a tarefa e conquistar um estímulo para execução dela. O líder contribui apoiando a obtenção de novas idéias e disseminando conhecimento quando o colaborador necessite de ajuda.

**E3 – Apoio/compartilhamento:** o líder se encarrega de estimular o colaborador para adquirir segurança e buscar o aprendizado, aumentando suas habilidades e conhecimento, dando mais respaldo para o colaborador executar suas tarefas. O líder presta apoio, porém supervisiona pouco.

**E4 - Delegação:** ela ocorre quando os colaboradores possuem maior autonomia e liberdade, tendo conhecimento e segurança com as tarefas. O líder mantém um contato com pouca supervisão e pouco apoio. Muitas vezes o colaborador inclusive tem autoridade para decisões de mudanças ambientais conforme o nível hierárquico.



Conforme o perfil do colaborador, o líder deve lidar com cada situação encontrada na organização. A maturidade do colaborador faz o líder agir de modos diferentes conforme a necessidade.

### 3. Evidenciação - Introdução

As evidências são os elementos, essencialmente informações documentadas, de comprovação da discrepância, ou da ausência de discrepância, entre a situação encontrada e o critério de auditoria, suas causas e seus efeitos.

A obtenção de boas evidências é a base para o sucesso de qualquer auditoria, as quais representam a essência do trabalho. Dessa forma, a equipe técnica nos seus apontamentos deve estar segura de que terceiros que não participaram da auditoria chegariam às mesmas conclusões a partir dos relatos e das evidências coletadas, sendo, portanto, fundamental a constante avaliação da necessidade de provas adicionais para garantir essa segurança.

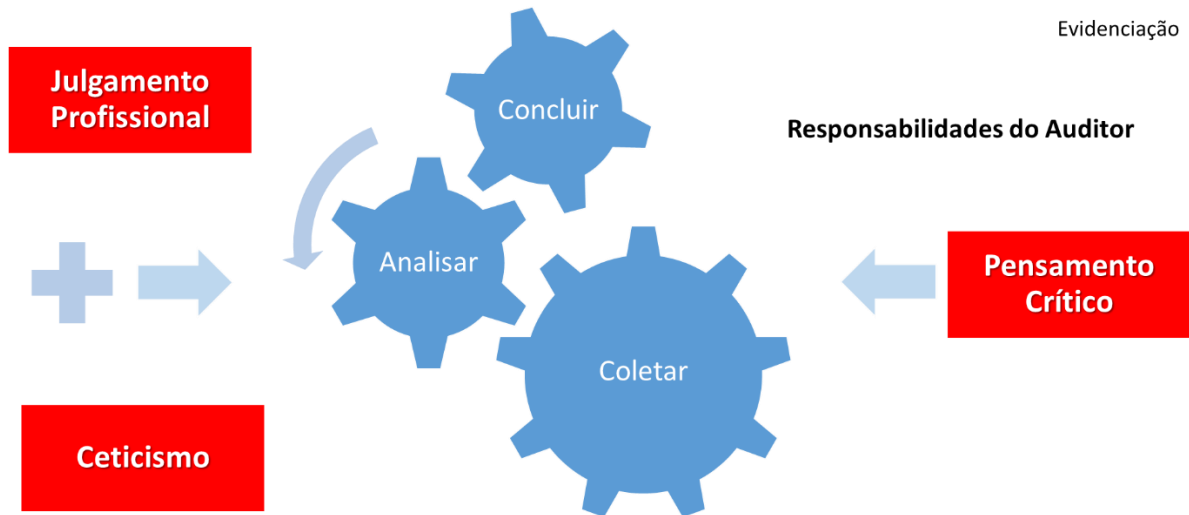


Uma boa evidência é aquela que possui os requisitos básicos de relevância, suficiência, validade e confiabilidade. Quando devidamente documentadas, as evidências respaldam

o auditor quanto às suas afirmações no processo de auditoria e essas afirmações vão levar a conclusões precisas e úteis.

### 3.1. Responsabilidades do Auditor no processo de evidenciação

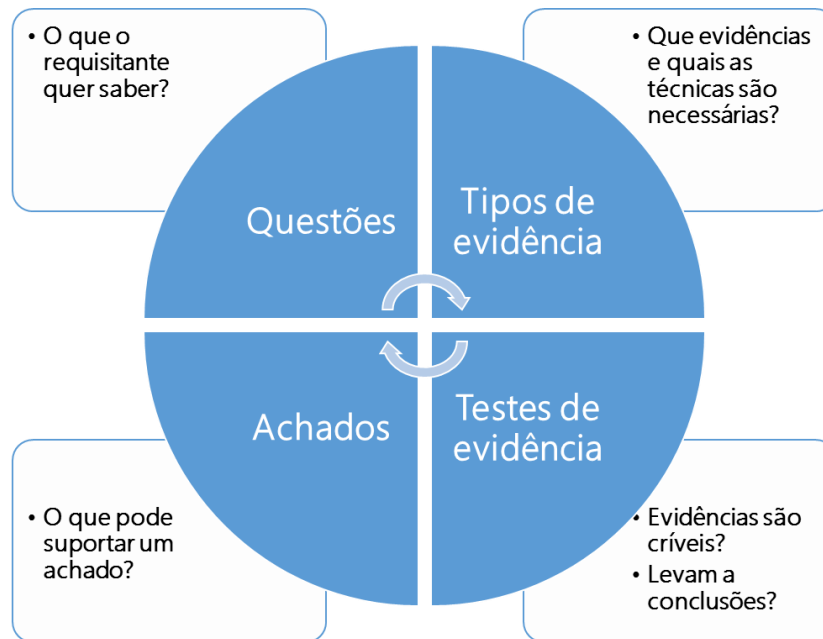
As responsabilidades do auditor no processo de evidenciação são basicamente utilizar o pensamento crítico de forma a realizar o julgamento profissional, com o ceticismo profissional, na coleta, na análise e na conclusão a partir das informações que se constituam em evidências.



Isso significa que a equipe de auditoria deverá aplicar todo o seu treinamento, conhecimento e experiência, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, no processo de evidenciação, sempre reconhecendo que certas circunstâncias podem levar o objeto a divergir dos critérios. Deve-se fazer uma avaliação crítica, com uma mente questionadora, sobre a suficiência e adequação da evidência obtida durante toda a auditoria.

### 3.2. O Ciclo da Evidenciação - Modelo

Para a obtenção de evidências possuidoras de todos os requisitos necessários para que a equipe de auditoria tenha segurança em suas conclusões, o processo de auditoria utiliza-se de um ciclo de evidenciação, cujo modelo prevê a elaboração de questões de auditoria, que são o exercício do ceticismo profissional e do pensamento crítico; a previsão de quais evidências seriam necessárias para responder a essas questões, as quais já darão as bases para a definição das técnicas e procedimentos necessários para sua obtenção; a realização de testes de relevância, suficiência, validade e confiabilidade, o que dará segurança à equipe de auditoria de credibilidade dessas evidências, garantindo que levará a conclusões verdadeiras; e, por fim, a elaboração dos achados com todos os seus elementos.



Como visto no módulo de planejamento, uma boa dica é elaborar as questões de auditoria baseadas em riscos previamente mapeados, que se constituirão em hipóteses a serem confirmadas ou rejeçadas pela obtenção de evidências.

O entendimento desse ciclo irá facilitar a vida da equipe de auditoria para que possa avaliar uma variedade de tipos de evidências de auditoria, de acordo com sua origem e relevância em relação ao escopo e ao objeto, e de avaliar sua suficiência e adequação.

### 3.3. Características das Evidências

Não é por acaso que durante todo o curso são repetidos os requisitos das evidências, mas o que significa cada um deles?

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, em seu item 108 assim definem os requisitos das evidências:

**VALIDADE:** a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;

**CONFIABILIDADE:** garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que: é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente;

**RELEVÂNCIA:** a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria;

**SUFICIÊNCIA:** a quantidade e qualidade das evidências obtidas devem persuadir o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. A quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto, o risco e

o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas.



Para efetuar os testes dessas evidências, basicamente o auditor e a equipe de auditoria devem refletir e discutir a respeito dos seguintes questionamentos:

1. Com o conjunto de informações presentes na evidência, terceiros que não participaram da auditoria chegariam às mesmas conclusões que a equipe?
2. As informações constantes da evidência estão estreita e exclusivamente relacionadas ao objeto, objetivos, escopo e critérios definidos para a auditoria em questão?
3. As informações constantes da evidência são livres de ambiguidades e exatas? São autênticas e provenientes de fontes confiáveis?

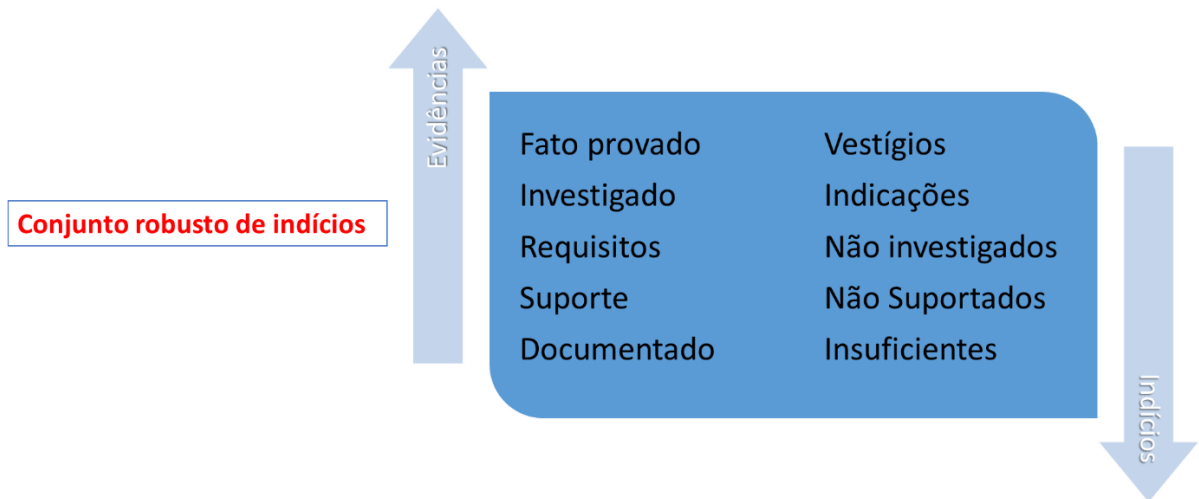
A resposta positiva a todas essas perguntas significa que as informações coletadas constituem uma evidência que servirá como fundamentação para um achado de auditoria ou asseguração de conformidade do objeto com os critérios adotados.

Os testes a serem aplicados nas evidências, seu ciclo de obtenção, forma de documentação e forma de utilização são muito parecidos em qualquer tipo de auditoria, seja ela operacional, de conformidade ou financeira.

### 3.4. Diferença entre Índícios e Evidências

Existe uma grande diferença entre profissionais da imprensa e auditores quando noticiam irregularidades cometidas por gestores ou servidores públicos. A imprensa não tem que suportar suas notícias e seu objetivo é aumentar sua audiência, já os auditores têm a necessidade de comprovar o que noticiam a seus clientes e seu objetivo é o de proporcionar diagnósticos e sugestões para a melhoria de um processo de trabalho e/ou responsabilização de autores de irregularidades.

Índícios são vestígios ou indicações de discrepâncias entre um ato praticado (ou situação encontrada) e um critério (lei, norma, padrão etc.), ainda não investigados a fundo ou ainda não suportados em documentação idônea e suficiente para transformá-los em achados de auditoria.



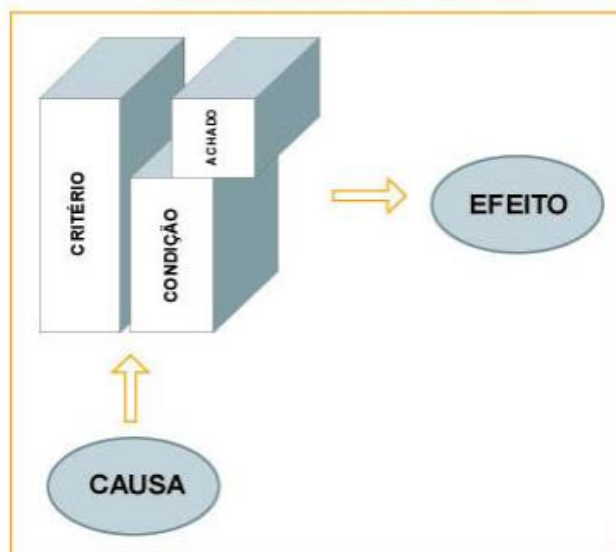
Evidências consistem no conjunto probatório (provas) dos achados de auditoria, que servem de base para a sustentação das conclusões e para a formulação das propostas de encaminhamento, ou seja, das medidas que serão sugeridas para incrementar o desempenho da área ou programa auditado, para corrigir ou prevenir as não conformidades detectadas e para a responsabilização dos agentes que lhes deram causa.

Importante ressaltar que um conjunto robusto de indícios e não apenas um único deles, que permita a formação de juízo de um processo de trabalho, uma operação ou um comportamento do responsável, a partir dos elementos de convicção que o integram, tem sido admitido no Direito Administrativo e na jurisprudência.

### A Evidência e o Achado

Um erro muito comum em auditorias, tanto de conformidade quanto operacionais, é a equipe de auditoria apenas evidenciar a situação encontrada, ou condição, do objeto de auditoria em questão.

Trata-se de uma confusão muito comum, uma vez que a maioria dos auditores confundem o “título do achado” presente nas matrizes de achado com o achado em si.



Devemos nos lembrar que a definição de achado é, conforme o glossário de controle externo, qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído por quatro atributos essenciais: situação encontrada (ou condição, o que é), critério (o que deveria ser), causa (razão do desvio em relação ao critério) e efeito (consequência da situação encontrada).

Dessa forma, para que possamos ter propostas de encaminhamento que realmente resolvam os problemas relatados nos achados, devemos ter evidências de cada um de seus atributos.

Tal tarefa é facilitada quando, na fase de planejamento, prevemos as técnicas adequadas para pesquisar e colecionar as evidências de cada um desses atributos, presentes também na “sintaxe do risco”, conforme já vimos na fase de planejamento.

#### **4. Evidenciação – Relacionamento com o Auditado**

A comunicação eficaz é a principal ferramenta para que se construa um relacionamento profícuo entre auditor e auditado, contribuindo, dessa forma, para o sucesso da auditoria.

O bom relacionamento com o auditado é fundamental, não só para a pesquisa e o colecionamento de evidências fundamentais ao seu trabalho, mas também para o convencimento do responsável, que é quem tem o poder de melhorar os processos de trabalho e obter bons resultados para a sociedade.

A cooperação recíproca e as habilidades e as atitudes apropriadas no trato com as pessoas e em se comunicar de maneira eficaz constituem atributos essenciais do profissional de auditoria governamental. A confiança e o respeito público que suscita um profissional de auditoria governamental são consequências, basicamente, da soma dos resultados obtidos pela conduta de todos os profissionais de auditoria anteriores e atuais. Por conseguinte, tanto para os profissionais de auditoria governamental, quanto para o público em geral, é importante que esse trate seus colegas de profissão de forma polida e equilibrada.

##### **4.1. O que o auditado pode esperar do auditor?**

As expectativas existentes entre as partes que se aproximam para estabelecer relacionamento influenciam a qualidade desse relacionamento. As expectativas dos auditados podem variar bastante de acordo com a imagem que fazem do TCU e com a experiência prévia que tiveram em trabalhos anteriores de controle externo. Por isso, é importante que a atuação das equipes de auditoria seja capaz de levar os auditados a esperar uma avaliação neutra por parte do Tribunal, o que significa ter as seguintes características:

- Objetividade – o coordenador e o supervisor devem assegurar-se de que a auditoria aborde estritamente as questões definidas em seu escopo, dentro dos procedimentos descritos na fase de planejamento, e que suas conclusões tenham total pertinência com as análises pré-determinadas.

- Baseada em fatos – o coordenador e o supervisor devem assegurar que todos os aspectos apontados no relatório de auditoria sejam baseados em fatos comprovados pelas evidências coletadas durante a fase de auditoria. Essas evidências devem ser submetidas a testes de *suficiência, relevância e confiabilidade*. Caso alguma evidência não apresente simultaneamente esses três requisitos, ela deve ser retirada dos autos e os achados e situações encontradas baseadas nessa evidência devem ser subtraídas do resultado da auditoria. Seguir essa premissa, além de prevenir embates acalorados com o auditado, ajuda a evitar a exposição da equipe e até mesmo que os demais achados e evidências sejam desacreditados.
- Fidelidade à técnica – manter fidelidade à técnica é a única maneira de garantia da isenção e da objetividade do auditor e da equipe de auditoria. O supervisor e o coordenador devem ser os guardiões das normas e manuais de auditoria do Tribunal, justificando minuciosamente quando um procedimento não puder ser aplicado em concordância com esses procedimentos. Deve-se lembrar que todos os procedimentos devem ser registrados e o coordenador e o supervisor devem ter em mente que os documentos de registro da auditoria devem ser passíveis de serem auditados por terceiros.
- Esclarecimentos e transparência – o relacionamento com o gestor deve ser o mais transparente possível. O coordenador deve estar disponível para o gestor para que o tratamento seja recíproco. A sonegação de informações justifica-se apenas quando houver risco de prejudicar o resultado da auditoria.



#### Avaliação neutra do TCU

- Objetiva, baseada em fatos, não partidária, não ideológica
- Fidelidade à técnica
- Esclarecimentos e transparência



#### Participação da UJ

- Reunião de apresentação e de fechamento
- Dar tempo necessário para a participação do gestor
- Tratamento suficiente para participação do gestor



#### Profissionalismo do Auditor

- Clareza
- Conhecimento prévio do objeto de auditoria
- Tratamento sigiloso a dados sigilosos

Outro aspecto importante a ser observado, principalmente pelo coordenador, é garantir ao auditado participação em todo o processo de auditoria. A equipe deve obrigatoriamente fazer reuniões de apresentação e de fechamento com os principais gestores da UJ auditada.

Durante o planejamento da auditoria, deve-se prever tempo suficiente para manifestação do gestor, principalmente em respostas de circularização e solicitações de documentos e informações. Prazos devem ser negociados e acertados com os gestores quando for o caso de solicitações de difícil obtenção ou manifestação. Isso deve ser tratado com o gestor logo no início dos contatos a fim de facilitar o processo de auditoria e evitar prejuízos ao

relacionamento. Além disso, todos os apontamentos, dúvidas e críticas feitas pelo gestor durante todas as etapas de auditoria devem ser tratadas uma a uma.

Ao longo do relacionamento com o auditado, é extremamente importante demonstrar profissionalismo. Como se demonstra profissionalismo? A primeira providência é ser claro com o gestor, mostrar-se verdadeiro. Lembre-se de que esconder procedimentos de auditoria ou fazer suspense quanto ao que se está pesquisando, caso não seja extremamente necessário para os objetivos da auditoria, tem muito mais a prejudicar do que a ajudar.

O conhecimento prévio do objeto de auditoria por parte dos auditores é fundamental para conferir credibilidade ao auditor e construir uma boa imagem profissional. Esse conhecimento prévio pode ser obtido pelos coordenadores e pelo supervisor e compartilhado com a equipe seguindo os itens dispostos na parte “visão geral do objeto” constantes dos manuais de auditoria operacional e de conformidade.

Por fim, o auditado espera do TCU que, ao lidar com dados sensíveis fornecidos, dê às informações o mesmo tratamento dado pela UJ. Por isso é importante que o gestor indique qual a classificação das informações fornecidas.

#### **4.2. O que o auditor espera dos auditados?**

Para um relacionamento profícuo com os responsáveis em um processo de auditoria é extremamente necessário que seja esclarecido seus papéis e responsabilidades.

Deve-se esclarecer primeiramente que a atitude mais importante para um gestor é manter-se disponível. O auditor deve ter em mente que quem entende de seu próprio negócio é o auditado e sua colaboração é fundamental para o sucesso do trabalho.

Para isso, o primeiro passo é que a equipe faça uma reunião com os responsáveis, se possível com o gestor de mais alta hierarquia da instituição/programa/processo de trabalho auditado, ocasião em que deve ser solicitado que esse gestor oriente seus subordinados a respeito dos objetivos da auditoria em curso e da necessidade de que também estejam disponíveis para contato e esclarecimentos junto à equipe de auditoria.

Uma boa prática interessante é solicitar um ponto de contato. Em geral, os gestores tendem a fornecer como ponto de contato o responsável pelo departamento de controle interno da organização. O importante é que o ponto de contato conheça bem os processos de trabalho escopo da auditoria e que tenha fácil acesso às pessoas envolvidas nesses processos de trabalho.



### Disponibilidade dos Gestores

- Reunião inicial com responsável
- Orientação aos subordinados
- Ponto de contato



### Tempestividade nas requisições

- Acesso total aos dados
- Respostas conforme calendário acordado
- Contato em caso de dúvidas

Outros esclarecimentos também são importantes, principalmente no que concerne à tempestividade dos responsáveis, aspecto fundamental para manutenção do cronograma e, em última instância, da melhor oportunidade para que a auditoria seja um fator de transformação da realidade auditada.

Uma atitude que favorece a tempestividade no atendimento às requisições do auditor é a solicitação de senhas ou o pedido de bancos de dados que deem acesso total aos dados e informações presentes nos sistemas informatizados que registram as principais operações dos processos de trabalho escopo da auditoria. Para isso esses sistemas têm que ter sido bem estudados na fase de planejamento.

Pactuar um calendário de atendimento aos pedidos da equipe de auditoria também pode prevenir conflitos e dificuldades na obtenção de informações. Mais uma vez, esse calendário será tão completo e tão útil quanto foi completo e útil o planejamento da auditoria. Seguidos pedidos de equipes de auditoria, sem qualquer previsibilidade por parte do gestor, podem denegrir a imagem dos auditores e irritar os gestores, dificultando o relacionamento.

### 4.3. Princípios para uma boa comunicação com o auditado

A comunicação eficiente é um dos principais fatores de sucesso para imprimir um bom fluxo de informações durante todas as fases de auditoria e pode ser obtida observando-se os seguintes princípios.



1. **Agilidade** – Opere a comunicação com a máxima agilidade que você conseguir. Dê respostas rápidas, ainda que não definitivas, a seus interlocutores. Não contribua, pela demora, com o aumento da ansiedade do outro lado. Ao contrário do que muitos pregam no Tribunal, as comunicações não precisam se dar somente por ofícios enviados pelo correio. Durante o processo de auditoria, trocas de e-mails e pedidos de informações por telefone imprimem velocidade e agilidade à comunicação, sem comprometer os resultados da auditoria. Respostas curtas em e-mails enviados de dispositivos móveis podem ser bastante úteis. Lembre-se de que sua agilidade servirá de exemplo para o gestor.



para a comunicação clara e sem atropelos. Dê total atenção aos interlocutores da auditoria, principalmente para o servidor que está responsável por ser o ponto de contado do auditor.

2. **Encontre Tempo** – Comunicar-se por “espasmos”, apenas na hora em que você encontra tempo para fazê-lo ou a necessidade torna-se premente, é totalmente inadequado. Mantenha boa frequência na comunicação com seus interlocutores e encontre fragmentos de tempo durante o dia para dar respostas que eles esperam receber. Encontre tempo



claro e alinhar as expectativas.

3. **Foco Específico** – Mantenha um foco permanente e exclusivo para as suas iniciativas e compromissos em comunicação. Ao final do expediente, passe em revista a atividade que empreendeu em comunicação naquele dia de trabalho. Não esqueça respostas ou avisos que ficou de enviar a seus interlocutores. Sempre é bom checar se foi



recebeu, consumiu, entendeu a sua mensagem. Isto também vale para a comunicação presencial.

4. **Procure retorno** – Informar não é comunicar. Nunca confie em que comunicação simplesmente acontece ao, por exemplo, disparar uma mensagem pelo computador. Certifique-se de que sua mensagem foi recebida, consumida, entendida. A certeza de que produzimos comunicação só ocorre quando o interlocutor dá sinais efetivos de que



pessoas pode ser feito por entrevistas ou questionários. Lembre-se de que mensagens escritas podem acrescentar às mensagens significados que você não quis transmitir. Por isso, certifique-se de que a mensagem é clara e sem ambiguidades. Peça a um colega da equipe para revisar previamente textos de solicitações a serem enviadas a auditados. Escolha bem os meios para ganhar agilidade e eficácia.

5. **Adequação dos meios** – Pense um pouco antes de escolher o meio pelo qual vai transmitir uma mensagem. Solicitações de documentos vitais para evidenciação são, geralmente, requisitados via ofício. Um esclarecimento sobre uma informação fornecida pode ser pedido com um telefonema ou por e-mail. O acesso ao conhecimento das



esses custos não forem compensadores, opte por outros meios de comunicação.

6. **Meio presencial** – Evite desperdiçar a oportunidade de se comunicar pelo meio presencial, pois nenhum outro meio é capaz de substituir com a mesma eficácia a conversa pessoal, o estar frente à frente. Considere, porém, os custos da comunicação presencial relativos ao tempo de deslocamento para encontrar a pessoa com quem se quer falar. Quando



**7. Cuidado com a Arrogância** – Seja um profissional acessível. Não ponha filtros ou barreiras a quem precisa se comunicar com você. Filtros ou barreiras são vistos como arrogância, o inimigo número um da comunicação. Isso pode ocorrer durante o processo de auditoria quando o auditor se coloca em uma posição de superioridade perante o gestor.

Lembre-se de que é o gestor que tem o domínio do processo de trabalho que você está estudando. Ser humilde ajuda a evitar que o relacionamento se deteriore.



**8. Não seja Autosuficiente** – Seja um profissional de mente arejada, capaz de aceitar sugestões de trabalho, venham de onde vier. Procure considerar, em suas decisões, opiniões e percepções das pessoas de seu convívio profissional. Ponha de lado ideias pré-concebidas.



**9. Arte de ouvir** – Nunca fale em excesso. Saiba ouvir as pessoas de seu convívio pessoal. Não sufoque seus interlocutores com falatórios intermináveis. Cuide para que a sua comunicação seja realizada com equilíbrio entre locução e audição. Não interrompa o gestor, a não ser para controlar o tempo da entrevista. Evite passar suas impressões

personais ou qualquer juízo de valor sobre o tema que está sendo abordado. O gestor tenderá a concordar com o auditor e isso impede que se conheça a visão do auditado sobre o tema, o que prejudica o trabalho. Entrevistas realizadas durante a fase de planejamento ajudam muito a formar uma opinião diferente do senso comum - capriche nos roteiros a serem aplicados.



**10. Recepção** – O receptor das mensagens tem as mesmas obrigações e responsabilidades do emissor na produção de comunicação de qualidade. Dê respostas rápidas às mensagens que recebe e nunca espere o emissor lhe cobrar retorno quanto a recebimento e compreensão das mensagens que lhe enviou. Tome a iniciativa de rapidamente dar esse

retorno.

Acima de tudo, lembre-se que você será a primeira vítima da comunicação ineficaz diante de qualquer desrespeito a um desses princípios.

#### **4.4. Reuniões de Abertura**

A auditoria é um processo protocolar, ou seja, um trabalho regido por regras e normas de atuação e comportamento que visam facilitar a realização do trabalho. É importante lembrar que os primeiros contatos entre os atores de uma auditoria podem ser bastante tensos mesmo quando auditor e auditados já têm bastante experiência.

Fazer uma auditoria é examinar a intimidade dos processos de trabalho do gestor. Ninguém é imune a falhas, por isso sempre haverá certo receio do auditado em relação

aos procedimentos adotados pelo auditor. Para que o auditado possa se sentir mais seguro, no primeiro momento de contato, o auditor deve esclarecer todas as formalidades desse processo de trabalho e durante o trabalho aplicá-los. Assim, o auditado terá ciência de todos os passos da auditoria e que comportamento esperar do profissional que está procedendo à auditoria.

Sempre há algum grau de insegurança por parte do gestor, sobretudo naquele menos experiente em receber auditorias em seus processos de trabalho. Para diminuir essa insegurança, devemos esclarecer os preceitos de auditoria e segui-los no decorrer do desenvolvimento dos trabalhos, em todas as fases da auditoria. Deve ser esclarecido ao auditado que o fim último do processo de auditoria do TCU, tanto nos trabalhos operacionais quanto de conformidade, é a melhoria da gestão pública. Lembre-se da missão do TCU: “Controlar a administração pública para contribuir com seu aperfeiçoamento em benefício da sociedade”.

Pode acontecer de a comunicação com o auditado não ser eficaz devido ao uso de palavras a ele desconhecidas. Comunique-se com muita clareza, evite jargões de auditoria, da administração pública ou do direito administrativo. O gestor, assim como qualquer um, pode ter medo de se expor ao perguntar o significado de determinados termos falados pelo auditor, prejudicando o seu trabalho.

### Preparação

A primeira formalidade do processo de auditoria depois de sua aprovação é o envio do *ofício de apresentação*. O ofício de apresentação da equipe, geralmente assinado pelo secretário da unidade, deve ser enviado assim que a equipe for definida. É desejável que seja enviado com pelo menos quinze dias de antecedência. Caso a equipe ainda não esteja constituída e trabalhando no processo de auditoria, o diretor, que comumente também é o supervisor do trabalho, deve providenciar esse expediente.

O Tribunal possui alguns modelos de ofício de apresentação em seus manuais. Lembre-se de que um ofício completo deve ter pelo menos os seguintes elementos:

- Assunto: necessário para que o gestor possa se situar e entrar em contato com os responsáveis pelas operações a serem auditadas. Em geral refere-se a política de governo, programa, ação e/ou processo de trabalho examinado.
- Processo: o número do processo é necessário para que o auditado acompanhe o processo no *site* do Tribunal.
- Origem: deve ser esclarecido se a auditoria provém de denúncia, representação, iniciativa da unidade técnica, processo antecessor etc.
- Questões abordadas: caso a equipe já saiba quais as questões vão ser abordadas em linhas gerais, ou se as questões de auditoria já estiverem definidas, é útil que estejam constando do relatório.
- Unidades Jurisdicionadas: especialmente útil para que o gestor organize a reunião de abertura, convidando, caso conveniente, os gestores de outras UJ também envolvidas.

- Data estimada para reunião de abertura: em geral a data é definida por telefone, conforme a agenda do gestor e da equipe, antes do envio do ofício.
- Tempo estimado para a reunião: reuniões de abertura são para esclarecimentos iniciais, em geral não devem durar mais que uma ou duas horas.
- Equipe do TCU: deve constar o nome dos auditores que participarão dos trabalhos bem como suas respectivas funções.
- Contatos do TCU: deve constar o nome, o telefone e o e-mail ao menos do secretário, supervisor e coordenador do trabalho.



### Tarefas prévias à reunião de abertura

Além do envio do ofício de apresentação com antecedência de quinze dias, é necessário que a equipe faça um trabalho de preparação previamente à reunião de abertura. Um instrumento bastante útil para que a equipe chegue minimamente preparada para a reunião de abertura é a pesquisa dos itens constantes da visão geral do objeto, previstos nos manuais de auditoria operacional e dos padrões de auditoria de conformidade. Outro instrumento importante são os mapas de processos e de produtos. Para facilitar o entendimento de toda a equipe, é útil que seja elaborado um documento para orientação em que constem os itens da visão geral.

Quando da reunião de abertura, os objetivos da auditoria já devem estar definidos entre a equipe e coordenador e também com o supervisor, para que sejam esclarecidos ao gestor e que não haja insegurança quanto a esse ponto.

O escopo também deve estar bem definido. Um escopo bem definido deve contar com:

- processos de trabalho a ser examinados;
- localidades e departamentos a serem visitados e/ou inspecionados;
- limite temporal dos exames. Ex. processos iniciados a partir do exercício de 2012.
- principais critérios de auditoria.

Devem ser definidos e comunicados os participantes que deverão participar da reunião de abertura ou enviar representantes.

### Assuntos abordados na reunião de abertura

Origem do processo de auditoria: deve ser bem esclarecida, principalmente quando derivar de processo anterior ou de denúncia e sua explicitação não prejudicar o andamento da auditoria.

Responsabilidades: devem ser bem esclarecidas as responsabilidades de auditor e de auditado num processo de auditoria, as quais estão definidas nas NAT e nos manuais de auditoria.

Processo de auditoria: o coordenador deve descrever o funcionamento geral do processo de auditoria, sua natureza e suas etapas, bem outras informações que julgar importantes para o bom andamento dos trabalhos. Deve-se explicar os tipos de deliberações possíveis que podem advir de um trabalho de auditoria do TCU;

Questões abordadas: se já estiverem definidas, as questões de auditoria devem ser esclarecidas para o gestor, uma vez que definem também o escopo da auditoria;

Necessidade de sigilo de informações: deve ser solicitada ao gestor a classificação das informações que serão fornecidas pela UJ no processo. Em geral, a equipe deverá tomar os mesmos cuidados tomados pela instituição auditada no tratamento das informações conforme sua classificação. Isso deve ser esclarecido ao gestor.

Duração: deve-se comunicar a estimativa da duração de cada fase da auditoria e da finalização dos trabalhos.

Assuntos	Solicitações	Outros
<ul style="list-style-type: none"><li>• Origem</li><li>• Responsabilidades</li><li>• Informações necessárias</li><li>• Questões abordadas</li><li>• Locais de Visita</li><li>• Necessidade de sigilo de informações</li><li>• Tempo Estimado</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Local para trabalhar com telefone e internet</li><li>• Apoio logístico</li><li>• Contato Primário</li><li>• Indicação de pessoas chaves nos processos de trabalho</li><li>• Estudos e arquivos eletrônicos</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Necessidades de outras reuniões de abertura</li><li>• Convite a outros Órgãos para participar da Reunião</li><li>• Discutir agenda conjunta</li><li>• O que se espera obter do Trabalho</li></ul>

### Solicitações importantes ao gestor

Na reunião de abertura, a equipe de auditoria deve comunicar os recursos de que irá precisar para a realização da auditoria, tais como:

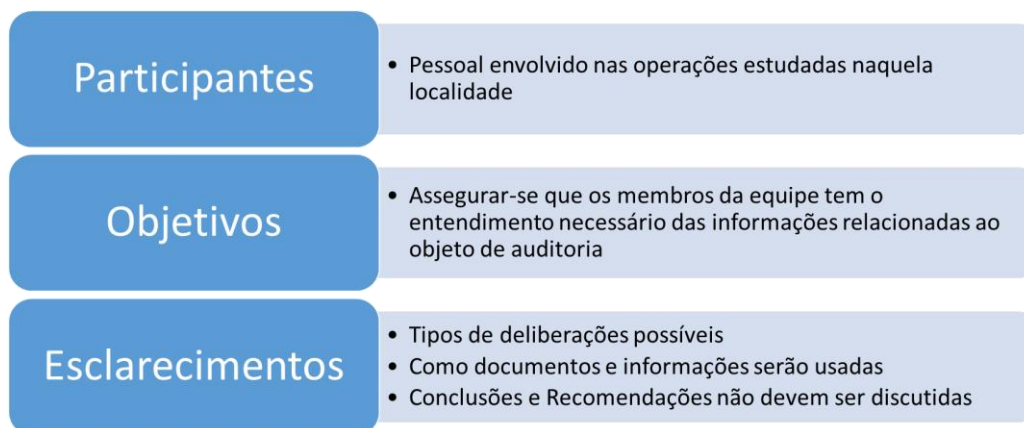
- local para trabalhar com telefone e internet, caso necessário;
- apoio logístico: deve ser comunicado se haverá necessidade de apoio logístico da entidade auditada, como, por exemplo, para distribuir questionários de pesquisa, acompanhar os auditores ou agendar reuniões de abertura com outras Ujs afetas ao trabalho;

- contato primário: deve ser solicitada a indicação de um contato primário para as demandas de auditoria. Caso não haja entrosamento entre a equipe e a pessoa de contato, ou esta não seja solícita, deve-se solicitar a troca desse contato;
- indicação de pessoas-chave nos processos de trabalho estudados: nem sempre o responsável pela área é a pessoa mais indicada para passar os pormenores de um processo de trabalho. Assim, inicialmente, esse contato deve ser definido pelo gestor;
- estudos e arquivos eletrônicos: muitas vezes o gestor já possui estudos e avaliações anteriores de seus processos de trabalho que não foram divulgados ou não são de conhecimento da equipe. Estes também devem ser solicitados.

Conforme já abordado aqui, deve-se discutir uma agenda conjunta com o gestor, de modo que não haja problema com o cronograma.

#### 4.5. Reuniões de Fechamento dos Trabalhos

O objetivo da reunião realizada ao final da fase de execução e/ou dos trabalhos de campo é assegurar-se de que os membros da equipe têm o entendimento necessário dos achados e de outras informações relacionadas ao objeto de auditoria. Todas as situações encontradas durante a fase de execução, na localidade em que foram realizados os trabalhos, devem ser debatidas com servidores ou gestor local que tratam das operações objeto dos procedimentos de auditoria aplicados de modo que a equipe se assegure de que não houve erro de interpretação e falhas nas análises.



Para que a reunião seja bem-sucedida, a equipe deve convidar todos os profissionais responsáveis pelas operações examinadas, bem como colaboradores que demonstraram, durante a fase de execução, conhecimentos que possam contribuir com o trabalho.

Na reunião de encerramento, é normal que o gestor esteja ansioso quanto aos resultados da auditoria realizada. É papel do coordenador esclarecer todos os tipos de deliberações possíveis, em abstrato, que o Tribunal tem a faculdade de utilizar, além de como as informações e documentos coletados durante os trabalhos de campo serão utilizados pela equipe técnica (procedimentos, análises e tratamentos da informação). Lembre-se: **CONCLUSÕES e RECOMENDAÇÕES NÃO DEVEM SER DISCUTIDAS NESSE MOMENTO.**

#### **4.6. Princípios éticos a serem observados no processo de obtenção de evidências**

A postura do auditor tanto no que se refere a sua apresentação quanto a seu comportamento pode influenciar bastante a comunicação com o auditado. Abordamos a seguir algumas posturas desejáveis para uma equipe técnica do Tribunal.

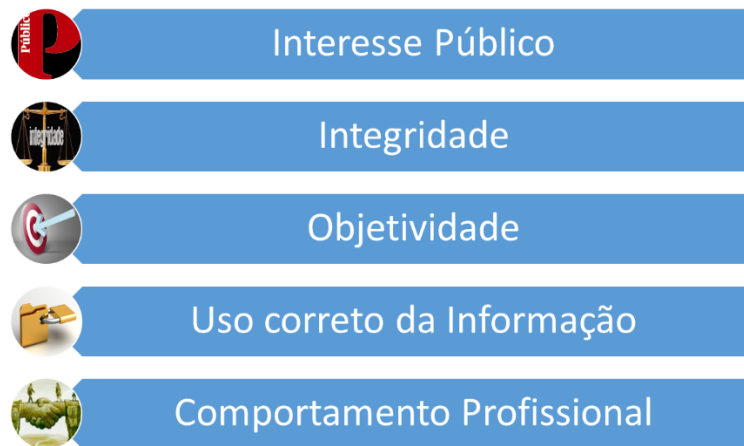
O processo de auditoria, conforme abordado anteriormente, tem caráter protocolar e necessita de formalidades, a começar pela apresentação pessoal e pontualidade dos membros da equipe quando em contato com o auditado. A apresentação pessoal irá influenciar suas impressões sobre o auditor do TCU e conseqüentemente sua maneira de comunicar-se e tratar com a equipe.

É preciso mais que bom senso quando escolher uma roupa para o trabalho de auditoria. Antes de sair, se olhe no espelho e faça três perguntas básicas:

1. Estou com roupas que geralmente uso nos finais de semana?
2. Estou passando uma imagem séria?
3. As pessoas que me encontrarem no caminho saberão que estou indo trabalhar?

A roupa que irá escolher também dependerá do tipo de trabalho que estará executando. Para auditorias no ambiente de ministérios, empresas e autarquias em geral, escolha roupas com características mais formais. Para os homens, terno e gravata são as melhores opções. Porém, se o trabalho for em ambientes mais abertos, onde há muito calor ou até condições de segurança a serem respeitados, como obras, fazendas, projetos de assentamento, etc. escolha roupas menos formais. Para os homens, uma boa dica são camisa polo ou camisa de botão com mangas dobradas, calça jeans ou caqui e calçados adequados ao terreno no qual se vai pisar, evite tênis com cores chamativas. Para as mulheres a melhor dica é utilize sapatos confortáveis quando em lugares como esses. Durante entrevistas, evite pulseiras, brincos ou colares que façam barulho, pois podem tirar a concentração do entrevistado.

Um aspecto fundamental da postura do auditor é a isenção. Lembre-se de evitar opiniões pré-formadas sobre os processos que vão ser analisados ou os gestores que estão sendo fiscalizados. No caso de auditorias, a primeira impressão não deve prevalecer, e sim os fatos constatados durante todas as fases do processo. A isenção só pode ser garantida com a aderência completa à técnica de auditoria. Lembrem-se, durante todo o trabalho, os manuais de auditoria e as NATs devem estar sempre a mão e ser sempre consultadas. Tanto coordenadores quanto supervisores devem ser os guardiões da técnica.



Existem diversos princípios éticos a serem seguidos pelos auditores em um processo de auditoria. Os coordenadores e supervisores de auditoria devem zelar por esses princípios, intervindo sempre que algum deles for violado. Em casos extremos, devem substituir membros da auditoria que firmam os princípios éticos.

São princípios éticos a serem observados na condução de trabalhos de auditoria:

- interesse público - é aquele atribuído à comunidade como um todo e não a cada indivíduo, isoladamente considerado. De acordo com Bandeira de Mello (2004, p. 53), “o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”. Quando fazemos uma análise de *stakeholders* ou simplesmente analisamos os clientes de uma determinada política, devemos nos pautar pelo interesse da coletividade. O envolvimento de algum membro da equipe com particulares envolvidos no processo, seja emocional, econômico, social, religioso ou outro interesse qualquer no processo analisado na auditoria que fuja do interesse geral da sociedade pode comprometer a aderência do processo de auditoria ao interesse público.
- integridade - o auditor deve ser íntegro, pois no desempenho de suas funções ele poderá ser culpado por deixar de expressar fatos importantes acerca de aspectos legais, financeiros, operacionais e contábeis, devendo reunir evidências suficientes para justificar as situações encontradas e seus achados.
- objetividade - o auditor deve apresentar o mais alto grau de objetividade na coleta, avaliação e comunicação de informações sobre a atividade ou processo em exame. Todo trabalho efetuado pelo auditor e, em particular, seus relatórios, deverão ser exatos e objetivos, baseando-se exclusivamente nas evidências obtidas e reunidas de acordo com as normas de auditoria, alcançando o objetivo da auditoria com a melhor relação custo/benefício. Apenas a fidelidade à técnica pode garantir a objetividade. Tem estreita relação com a imparcialidade do auditor.
- uso correto da Informação – é elementar na atividade de auditoria a necessidade de garantia de confidencialidade, pois o profissional tem acesso a informações

restritas, não devendo ele divulgar informações em seu próprio benefício ou de terceiro. Informações somente poderão ser dadas a terceiros se houver determinação legal e se não for protegida por sigilo. O auditor deve evitar relações que possam suscitar dúvidas sobre sua objetividade e independência e não deve se utilizar do cargo com propósitos privados, nem tampouco utilizar informação recebida no desempenho de suas obrigações como meio de obter benefícios pessoais para si ou para outrem.

- comportamento profissional - o bom relacionamento almejado com o jurisdicionado deve ser alcançado por meio do comportamento e do exemplo pessoal, os quais devem ser aperfeiçoados ao longo da carreira, por intermédio de palestras e seminários periódicos, no sentido de esclarecer ao profissional de auditoria governamental a função, os objetivos, a forma de atuação e a importância da cooperação com os auditados.

#### **4.7. Como se comportar em situações adversas**

Principalmente durante processos de auditoria mais longos e com contato mais direto com o jurisdicionado, podem surgir algumas situações indesejadas. Seguem algumas dicas do que evitar e de como lidar com essas situações:

Ofertas diversas – o tipo de oferta mais comum, principalmente quando os auditores estão fora de sua sede, é de almoço. Não constitui conduta irregular almoçar com o auditado. Muitas vezes não há outra opção, principalmente em pequenas cidades ou em canteiros de obras afastados. Porém alguns cuidados devem ser tomados:

- Analise o perfil do auditado e se houver algo já sabido que desabone sua conduta publicamente, evite maior contato, mesmo que seja durante um almoço. Procure recusar a oferta educadamente;
- Nunca aceite o pagamento do almoço. Mesmo quando o auditado pagar a conta sem o conhecimento do auditor, devemos esclarecer que são nossas normas internas e que devemos reembolsá-lo. O procedimento fica mais natural quando o coordenador já adverte os membros da equipe com antecedência e todos estão preparados para essa situação que ocorre corriqueiramente.

No caso de transportes deve ficar bem separado o que é carona e o que é apoio logístico. O apoio logístico deve ser solicitado com antecedência e para os fins da auditoria. Caronas com o auditado devem ser tratadas com cautela e geralmente evitadas.

Lembre-se: sempre que estiver em dúvida a respeito da oferta de brindes, refeições ou qualquer outra benesse, recuse.



#### Ofertas diversas

- Almoços
- Transportes
- Diversos – Em dúvida? RECUSE



#### Postura Defensiva

- Sonegação de informações
- Dificuldade de expressar – nervosismo
- Comece com a parte mais amena da entrevista



#### Postura Agressiva

- Possibilidade de contornar?
- Quando ser mais firme?
- Outra maneira de obter a informação?



#### Falta de interesse

- Introdução sobre o trabalho – o que pode interessar ao entrevistado?
- Tentar mapear pré conceitos

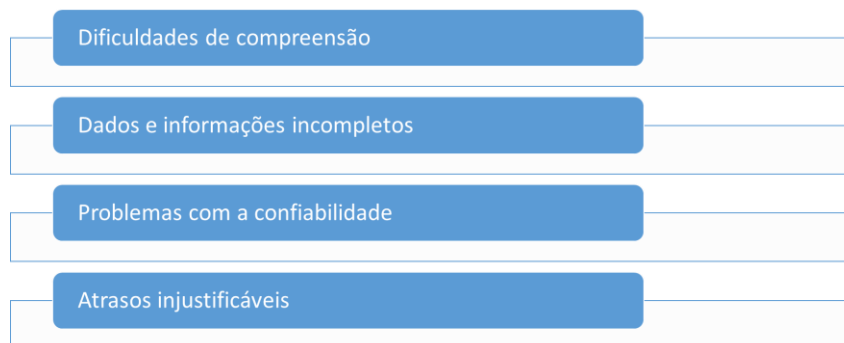
Postura Defensiva – A postura defensiva pode se originar desde a dificuldade de se expressar do gestor devido ao nervosismo até uma atitude deliberada de sonegação de informações. O primeiro caso é mais fácil de tratar e passa pela habilidade do auditor em se expressar de maneira clara e simples a respeito dos objetivos do instrumento de coleta de dados que estiver sendo aplicado. Se for um roteiro de entrevista, comece com assuntos mais amenos e, se for possível, faça perguntas introdutórias ou forneça maiores esclarecimentos sobre o trabalho e tenha paciência.

Quando se tratar de sonegação de informações, insista algumas vezes nas perguntas e requisições e, caso o problema persistir, avalie substituir o instrumento de coleta de dados que estiver utilizando. Nesse caso um ofício de circularização com prazo pode ser uma boa opção.

Postura Agressiva – Algumas vezes, seja por ter tido uma experiência ruim com o TCU ou mesmo pela característica do auditado, este toma uma postura agressiva nos contatos presenciais, muitas vezes até faltando com educação para com a equipe de auditoria. Nesses momentos, é necessário resgatar-se os princípios de uma boa postura profissional e jamais se alterar. Uma alternativa é ser firme em seus propósitos e explicar ao auditado o porquê da auditoria, a necessidade das informações solicitadas para o sucesso do trabalho e que um clima respeitoso é necessário para a continuidade da relação sem que haja prejuízo a ambas as partes.

Por fim, o auditor jamais deve entrar em “bate-boca” ou acirrar um conflito iniciado pelo auditado. A postura correta é se retirar da situação de conflito e procurar outra forma de obtenção da informação, como por exemplo a indagação escrita.

Falta de interesse – Outra situação que pode ocorrer é o responsável não dar a devida importância ao processo de auditoria que está ocorrendo. Nesse momento é importante esclarecer em que a auditoria pode ser útil para o gestor ou até mesmo como a dificuldade de compreensão dos fatos pela equipe de auditoria pode prejudica-lo, como por exemplo gerar uma responsabilização indevida. Muito importante ainda tentar mapear os pré-conceitos do gestor quanto ao TCU e tentar contorná-los, muitos gestores entendem que uma auditoria tem mais prejuízos a trazer que benefícios para a organização auditada, o que, na maioria das vezes, não é verdadeiro.



Devemos ainda ficar atentos a outros problemas que por ventura possam acontecer, como: dificuldades de compreensão por parte dos gestores quanto a solicitações da equipe, fornecimento de dados e informações incompletos, problemas na confiabilidade dos dados e informações entregues e ainda atrasos injustificáveis nessa entrega.

Nesses casos, o importante é prestar esclarecimentos da forma mais detalhada possível e, quando esses problemas forem recorrentes e a equipe perceber que há indícios de má fé do respondente, deve-se adotar os procedimentos necessários para que o TCU possa exercer seu poder sancionatório.

#### **4.8. Comportamentos a serem evitados no processo de evidenciação e no relacionamento com o auditado**

É necessário ainda que o auditor esteja atento para que não cometa erros graves no relacionamento com o auditado. A melhor postura é sempre ser educado e solícito, porém sem se manifestar a respeito da conformidade ou não do processo de trabalho durante a execução dos trabalhos, se limitando apenas a fazer os procedimentos necessários para a obtenção das informações necessárias a realização de seu trabalho.



Manifestações de apreço ou despreço pelo gestor ou pelos processos de trabalho auditados na presença dos auditados ou terceiros, em geral, são totalmente prejudiciais, devendo ser evitadas não somente nas manifestações orais e escritas por parte da equipe, mas também na linguagem corporal.

#### **5. Evidenciação – Algumas Técnicas de Obtenção de Evidências**

O processo de evidenciação depende totalmente do sucesso na aplicação das técnicas de auditoria, as quais foram detalhadas em procedimentos detalhados na fase de planejamento da auditoria.

A atividade de auditoria governamental, como sabemos, é, essencialmente, o exercício, pelo auditor, de juízo de valor acerca da validade ou correção de registros, atos e fatos administrativos. Assim sendo, ao concluir seu trabalho, o auditor emite uma opinião sobre a regularidade das operações examinadas, no caso de auditorias de conformidade, ou quanto a seus resultados (performance), hipótese das auditorias operacionais ou de desempenho.

O fato é que, independentemente dos objetivos ou modalidades da fiscalização, as suas conclusões (ou “julgamentos”) terão o poder de, entre outros: i) afetar pessoas (dirigentes e servidores) do órgão auditado, atribuindo-lhes responsabilidades pelos achados; ii) dimensionar ou quantificar danos ao erário e exigir sua restituição de quem lhes tenha dado causa; iii) alterar planos, normas e procedimentos da administração; iv) modificar a estrutura organizacional do ente auditado; v) provocar a revisão ou rediscussão de políticas públicas e diretrizes governamentais.

Como se percebe, consequências extremamente significativas na vida de cidadãos e de instituições. É principalmente por isso que a opinião dos auditores deve estar embasada em elementos que permitam a qualquer leitor chegar às mesmas conclusões da equipe. Além dos demais requisitos metodológicos de um trabalho de auditoria, isso será garantido, em especial, pela correta documentação dos achados de auditoria, o que se faz pelo acúmulo das evidências.

O profissional de auditoria não só tem que expor sua conclusão, como deve mostrar em que ele se baseou e em que fontes ela se fundamentou. O auditor tem que dar sustentação fática ao trabalho com base em documentos e provas.

Apenas a aplicação das técnicas de auditoria conforme seus referenciais e na mais estreita técnica são capazes de conferir às conclusões do auditor da confiabilidade e da credibilidade necessária às manifestações da Corte.

Maiores detalhes sobre as técnicas necessárias para a obtenção de cada tipo de evidência foram elucidados durante o módulo de planejamento. A seguir aprofundamos um pouco mais sobre a execução de algumas técnicas mais utilizadas em trabalhos de maior porte ou que tenham escopo mais abrangente.

### **5.1. Amostragem**

Amostragem é ação, processo ou técnica de escolha de amostra (s) adequada (s) para análise de um todo. A técnica da amostragem nos permite, a partir do estudo de uma pequena parte da população, fazer conclusões sobre um todo, facilitando extremamente o trabalho do auditor, principalmente quando nos deparamos com situações complexas e/ou grande quantidade de informações.



A utilização da estatística e, mais particularmente da amostragem, ocorre diante da impossibilidade de estudar-se toda uma população individualmente e tem sido cada vez mais necessária diante do aumento da capacidade de registro de dados que precisam ser compreendidos.

Hoje em dia, dificilmente um processo de trabalho auditado deixa de coletar e armazenar grande quantidade de informações sobre operações, indivíduos ou fatos administrativos. Essas informações necessitam de compreensão para otimização de recursos, planejamento de atividades, redução de riscos, previsão correta de resultados e tomada de decisões. Tudo isso é objeto de auditoria.

Utilizando-se as técnicas de auditoria para a obtenção de informações, pode-se coletar dados de uma pequena parte de um grande grupo e aprender então alguma coisa sobre esse grupo maior e isso é extremamente útil para o auditor.

Abordaremos aqui apenas a amostragem estatística, por ser a que causa maiores dificuldade a seu uso por parte dos auditores.

Importante lembrarmos alguns conceitos básicos:

- Elemento: unidade de observação
- População: universo sobre o qual se quer inferir
- Unidades de amostragem: coleções exaustivas de elementos da população
- Cadastro: lista das unidades para amostragem
- Amostra: coleção de unidades de amostragem selecionadas do cadastro

Assim como em qualquer técnica de auditoria, o planejamento é fundamental para que a amostragem possa ser bem-sucedida.

## Amostragem



O planejamento da amostragem inicia-se pelo delineamento amostral, o qual determina os processos de seleção e de inferência do valor da amostra para o valor populacional. Os delineamentos mais comuns são: i. amostragem aleatória simples, amostragem estratificada, amostragem por conglomerados e amostragem sistemática.

Tais tipos de delineamento, resumidos abaixo, foram abordados no módulo de planejamento e podem ser lembrados no documento “Técnicas de Amostragem para Auditorias” na página do TCU na internet:

**1. Amostragem Aleatória Simples:** Neste tipo de amostra a premissa é de que cada componente da população estudada tem a mesma chance de ser escolhido para compor a amostra e a técnica que garante esta igual probabilidade é a seleção aleatória de indivíduos, por exemplo através de sorteio.

**2. Amostragem Aleatória Estratificada:** Na amostragem estratificada a população é dividida em estratos e em seguida é selecionada uma amostra aleatória de cada estrato. Esta estratégia geralmente é aplicada quando o evento estudado numa população tem características distintas para diferentes categorias que dividem esta população.

**3. Amostragem Aleatória por Conglomerados:** A população é dividida em subpopulações distintas (conglomerados). Alguns dos conglomerados são selecionados segundo a amostragem aleatória simples e são observadas todas as unidades dos conglomerados selecionados.

**4. Amostragem Sistemática:** Deve obedecer o mesmo princípio da amostragem aleatória simples de iguais probabilidades de pertencer à amostra para todos os componentes da população estudada. No entanto, prevê a coleta de dados ao longo de um período de tempo e arbitra um ritmo para tomada de unidades da população para compor a amostra. Por exemplo, numa listagem de indivíduos da população, sorteamos um nome entre os dez primeiros da lista. A partir do nome sorteado, selecionamos um a cada dez indivíduos (o décimo, vigésimo e assim por diante). A aleatoriedade só está garantida se a apresentação de casos for também aleatória (exemplo: numa população de atendimentos médicos ambulatoriais toma-se para amostra 1 em cada 10 pessoas que se apresentam para consulta médica. A amostra será aleatória se a apresentação de pacientes puder ser assumida como igualmente aleatória). A amostragem sistemática é utilizada quando se quer planejar um período de tempo para execução da coleta de dados ou quando se deseja cobrir um determinado período de tempo com a amostra estudada. O número de observações pode ser calculado como na amostragem aleatória simples e o intervalo sistemático pode ser arbitrado à partir da frequência esperada do evento estudado.

Para o cálculo da dimensão da amostra, precisamos definir alguns fatores, iniciando-se pela margem de erro e pelo nível de confiança.

A margem de erro é o intervalo no qual espera-se encontrar o dado que quero medir no meu universo. Em auditorias esse dado é de dois tipos, em geral: uma média ou uma proporção. Por exemplo, se eu quero calcular a média de erros de um processo de trabalho realizado pelo auditado, cujo resultado é de 2,1 erros/processo de trabalho com uma margem de erro de 5%, isso significaria que espero que a média esteja entre  $2,1 - 5\%$  e  $2,1 + 5\%$ , o que dá um intervalo de 2,00 – 2,21.

Se eu quisesse definir uma margem de erro para uma proporção, seria a mesma coisa. Para o mesmo exemplo quero afirmar que 45% dos processos de trabalho apresentam problemas, com uma margem de erro de 5%, isso significa que a realidade está entre 42,25% e 47,75%.

Já o nível de confiança expressa a certeza de que o dado que buscamos realmente está dentro da margem de erro. Por exemplo, no exemplo anterior, se obtemos um nível de confiança de 95%, poderíamos dizer que a porcentagem de erros nos processos de trabalho, em 95% dos casos se encontrará entre 42,75% e 47,25%. Ou seja, se eu repetir a minha pesquisa 100 vezes, selecionando amostras aleatórias do mesmo tamanho, 95 vezes a proporção que eu busco estaria dentro do intervalo e 5 vezes fora dele.

Temos a seguinte relação entre esses conceitos:

1. Reduzir a margem de erro obriga a aumentar o tamanho da amostra;
2. Aumentar o nível de confiança obriga a aumentar o tamanho da amostra;
3. Se eu aumentar o tamanho da minha amostra, posso reduzir a margem de erro e/ou incrementar o nível de confiança.

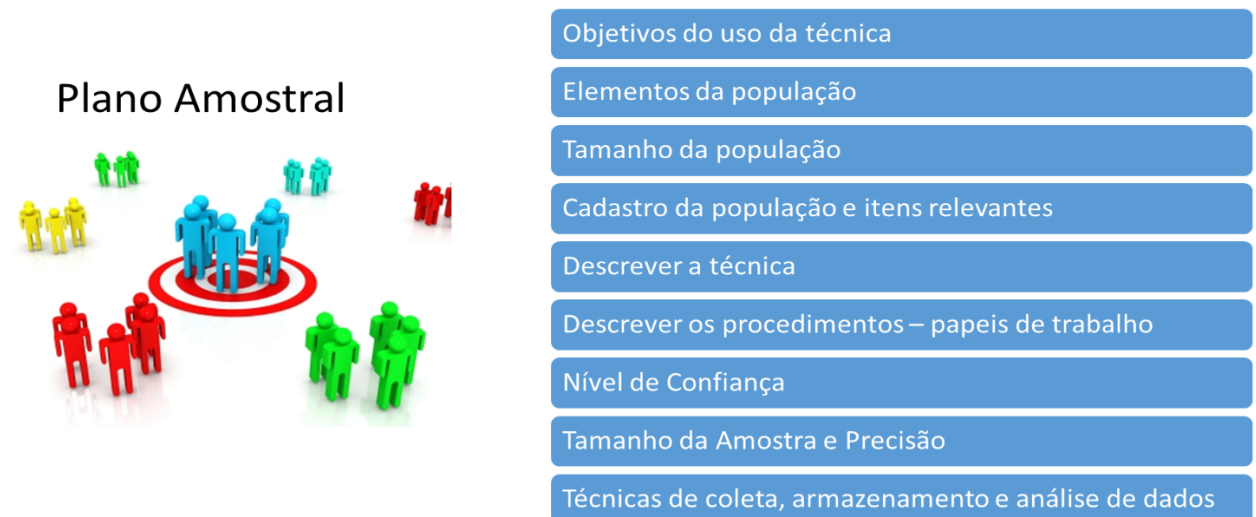
Para calcular o tamanho de uma amostra podemos nos utilizar de uma calculadora disponível na internet ou planilhas já prontas para isso, também disponíveis gratuitamente. Em geral é necessário alimentar os seguintes parâmetros:

- Tamanho do universo que queremos calcular (p. e. 5000 processos de trabalho);
- Desvio do valor médio que aceitamos alcançar (em geral as calculadoras trabalham com um valor entre 90 – 99%)
- Margem de erro máxima admitida (em geral as calculadoras trabalham com valores de 10%, 5% e 1%);
- E proporção que esperamos encontrar: no caso, se algum fator me levar a crer que eu espero que no máximo 10% dos processos de trabalho apresentem erros, eu posso utilizar esse valor e o tamanho da amostra se reduzirá. Se eu não tenho ideia do que esperar, a opção mais prudente é utilizar o pior cenário, que irá gerar o maior número de amostras, que é o valor de 50%.

Após calcular o tamanho da amostra, devo selecionar os elementos da amostra que serão alvo de investigação. Para isso, é necessário que a equipe já tenha feito um bom cadastro identificado da população a ser estudada. A utilização de uma planilha do Microsoft Excel, como a fornecida como material complementar desse curso, poderá ser extremamente útil para o seu trabalho, pois o software permite o sorteio aleatório dos elementos amostrais de forma automática.

A partir daí, é proceder a coleta dos dados relativos aos elementos selecionados, analisar e chegar a resultados, conforme planejado na matriz de planejamento, utilizando-se dos papéis de coleta de dados previamente confeccionados.

Como estamos repetindo desde o início do curso, as evidências precisam ser dotadas de relevância, suficiência, confiabilidade e validade. No caso de evidências obtidas a partir de amostras estatísticas, o documento que confere esses atributos é o plano amostral, cujos principais itens a serem descritos encontram-se na figura a seguir:



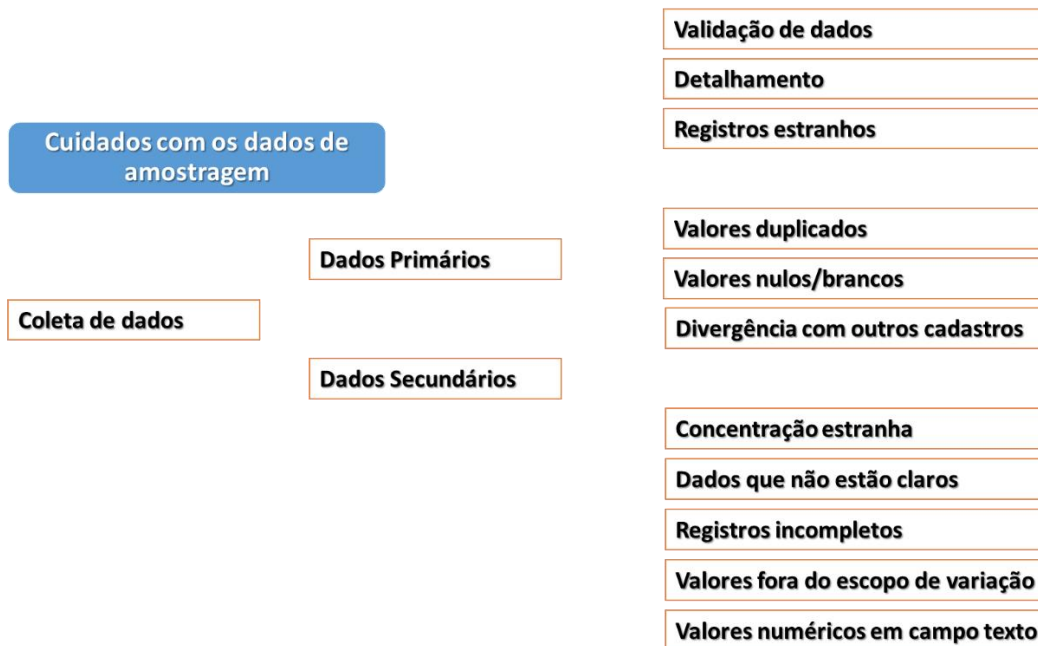
Um plano amostral deve em primeiro lugar reconhecer o universo a que se refere o estudo, a população que será estudada e a unidade amostral (o objeto sobre o qual se fará medidas do evento de interesse no estudo). Caberá ao auditor decidir se a amostra deve ser aleatória ou intencional. Será intencional quando o auditor puder arbitrar quais as unidades da população estudada devem ser tomadas para observação, o que acontece apenas em situações particulares que oferecem informações igualmente particulares. Na maioria dos estudos em auditoria o auditor deve buscar a aleatoriedade para evitar o erro sistemático ou vício de amostragem que torne inconclusivos os resultados da obtenção da evidência.

Alguns cuidados devem ser tomados quanto aos dados/informações que serão utilizados para seleção de uma amostragem. Quando o auditor possui tempo e recursos deve dar preferência a dados primários.

Dados primários são os dados coletados nas fontes primárias, ou seja, referem-se a dados coletados pela primeira vez, na sua forma original, por meio de observação, levantamento ou por experimento controlado, visando a um estudo de pesquisa para utilização em um trabalho de auditoria.

As equipes de auditoria baseiam suas conclusões nos dados primários quando informações atualizadas e específicas são essenciais para suas análises, quando dispõem de tempo suficiente para levantar tais dados e processar as análises, quando o risco da decisão é alto, e quando a relevância da auditoria justifique o investimento na coleta direta dos dados.

A equipe também pode se basear em dados secundários, isto é, obtidos em diversas fontes e que chegam aos auditores por relatórios de terceiros, já previamente coletados de fontes internas ou externas a entidade ou processo de trabalho objeto da auditoria.



Para que a equipe evite chegar a conclusões e evidências errôneas é interessante tomarmos alguns cuidados ao utilizarmos dados secundários, tais como:

- Validar os dados com o gestor ou com quem os obteve primariamente;
- Checar o detalhamento desses dados e possíveis informações a serem extraídas desses dados;
- Verificar registros estranhos, como por exemplo uma diferença de padrão abrupta na sequência de dados, ou informação absurda.
- Existência de valores duplicados;
- Existência de valores nulos/brancos;
- Divergências com resultados anteriores ou outros cadastros
- Concentração estranha ou não usual de dados;
- Dados que não estão claros
- Registros incompletos;
- Valores fora do escopo normal de variação
- Valores numéricos em campos texto e vice versa

A presença de tais características pode significar que o conjunto de dados precisa ser corrigido, manipulado ou mesmo descartado para fins de amostragem estatística.

## 5.2. Extração e cruzamento de dados

Desde o surgimento dos sistemas computacionais, um dos principais objetivos das organizações tem sido o de armazenar dados. Nas últimas décadas essa tendência ficou ainda mais evidente com a queda nos custos para a aquisição de hardware, tornando possível armazenar quantidades cada vez maiores de dados. Novas e mais complexas

estruturas de armazenamento foram desenvolvidas, tais como: banco de dados, *Data Warehouses*, Bibliotecas Virtuais, Web e outras.

É muito raro nos dias atuais que qualquer processo de trabalho, seja privado ou governamental, não esteja sendo controlado por sistemas computacionais, com armazenamento de dados. Mas o que fazer com os dados armazenados? Uma das respostas para essa questão é a extração/mineração de dados.

No âmbito de uma auditoria, um dos grandes desafios é transformar a, muitas vezes, enorme quantidade de dados associados a um processo de trabalho e/ou a uma instituição em uma informação útil na comparação de um critério a uma situação encontrada.

Um modelo geral para a extração e o cruzamento de dados compreende as seguintes fases:

**1. Entendimento dos Negócios:** Nessa etapa, o foco é entender qual o objetivo que se deseja atingir com a mineração de dados. O entendimento do negócio irá ajudar nas próximas etapas;

**2. Entendimento dos Dados:** As fontes fornecedoras dos dados podem vir de diversos locais e possuírem diversos formatos. Após definir os objetivos, é necessário conhecer os dados visando:

- Descrever de forma clara o problema;
- Identificar os dados relevantes para o problema em questão;
- Certificar-se de que as variáveis relevantes para o projeto não são interdependentes. Normalmente as técnicas de agrupamento e de exploração visual também são utilizadas nesta etapa;

**3. Preparação dos Dados:** Devido às diversas origens possíveis, é comum que os dados não estejam preparados para que os métodos de Mineração de Dados sejam aplicados diretamente. Dependendo da qualidade desses dados, algumas ações podem ser necessárias. Este processo de limpeza dos dados geralmente envolve filtrar, combinar e preencher valores vazios.

**4. Modelagem:** É nesta fase que as técnicas (algoritmos) de mineração serão aplicadas. A escolha da(s) técnica(s) depende dos objetivos desejados.

**5. Avaliação:** Considerada uma fase crítica do processo de mineração, nesta etapa pode ser necessária a participação de especialistas nos dados, conhecedores do negócio e tomadores de decisão.

**6. Distribuição:** Após executado o modelo com os dados reais e completos é necessário que os envolvidos conheçam os resultados.



No processo de auditoria, aplicam-se também os mesmos princípios. O conhecimento do negócio ou dos processos de trabalho auditados começa na visão geral, momento em que estudamos a respeito das regras que regem determinado objeto de auditoria.

Por exemplo, se sabemos que por regramento de um determinado benefício social foi estabelecido um limite de renda de R\$ 1,5 mil para o beneficiário, isso é uma regra de negócio daquele programa. Outro exemplo, se determinada carreira do funcionalismo público tem como critério lei que estabelece regra de exclusividade de serviços para o pagamento de determinada remuneração, o fato também se constitui numa regra de negócio testável por cruzamento de dados.

A partir da regra de negócios, estudada durante a fase de construção da visão geral do objeto, são levantados os riscos e ponderados os controles aplicados de forma a verificar situações indesejáveis como, usando os exemplos anteriores, beneficiários do programa social que têm rendimento superior a R\$ 1,5 mil/mês e/ou profissionais que recebem gratificação de exclusividade, mesmo tendo vínculo empregatício com outras instituições. Tais situações podem ser utilizadas para a elaboração de possíveis achados.

Durante a construção da visão geral, conforme já colocado ao longo do curso, também devem ser levantados os sistemas de TI responsáveis por armazenar os dados relativos ao objeto de auditoria, ocasião em que devem ser estudados os principais campos de alimentação do sistema e as informações suportadas por esses sistemas.

O próximo passo é desenhar o tipo de cruzamento necessário para se obter a informação sobre a situação indesejada que se quer evidenciar. Utilizando-se dos exemplos anteriores, podemos cruzar a informação do CPF do beneficiário presente na base que controla as informações do objeto de auditoria com as informações do campo renda deste mesmo CPF na RAIS (base do Ministério do Trabalho já incorporada na base do TCU), se a renda presente nesse último sistema for maior que R\$ 1,5 mil/mês para determinado beneficiário, teremos então um indício de que a situação indesejada está ocorrendo. Da mesma forma podemos verificar se determinado profissional que receba gratificação de exclusividade consta na base da RAIS em outro vínculo empregatício.

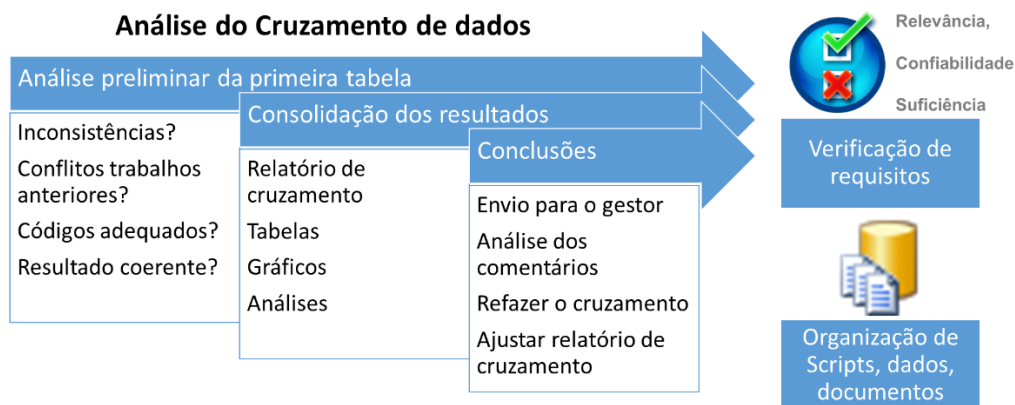
De posse dessas informações será possível realizar o pedido dos dados que podem ser uma extração especial, em que são pedidos apenas os dados necessários para o trabalho, no formato desejado, ou pode ser pedido o banco de dados inteiro, que, apesar de muito

mais rico em informações, pode dificultar o carregamento dos dados no TCU ou a análise das informações decorrentes.

Uma informação que deve sempre ser avaliada na requisição feita para o responsável pelo objeto de auditoria é a localização geográfica de determinado dado ou informação. Por exemplo, em que municípios estão os beneficiários de determinado programa social, ou em que instituição pública estão os servidores que recebem adicional de exclusividade, o que permitirá a elaboração de mapas temáticos e de tipologias de irregularidades.

Uma vez de posse dos dados, é hora de a equipe verificar se os dados chegaram a contento e se estão prontos para serem carregados nos sistemas do TCU para consumo, muitas vezes é necessário promover ajustes na base ou até mesmo refazer a extração dos dados junto ao gestor até que fique pronto para uso pela equipe de auditoria.

O cruzamento de dados em si poderá ser feito utilizando-se qualquer tipo de instrumento próprio para isso ou adaptado como o MySQL, Oracle, ACL, Access ou até mesmo uma tabela dinâmica do MS Excel, gerando uma lista (tabela) de indícios de irregularidades (situações indesejadas) que comporão as evidências de um achado.

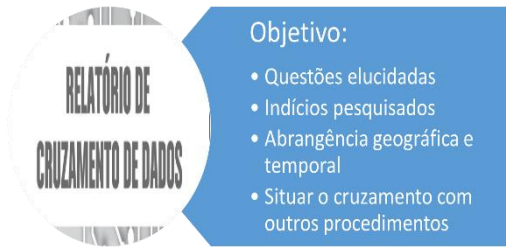


De posse dessa lista é hora de examinar o documento em busca de inconsistências como valores fora do escopo de variação, com unidades erradas, campo texto em lugar onde devia ser numérico, etc. Sempre bom, caso possível, comparar com outros cruzamentos de dados anteriores no mesmo objeto para checar se os resultados são coerentes com a evolução esperada ou situação anteriormente detectada.

Para que o cruzamento possa ser utilizado como parte de uma evidência é desejável que seja confeccionado um relatório de cruzamento de dados relacionando os resultados com os demais elementos que comporão a evidência buscada, com a verificação de seus requisitos de relevância, suficiência, validade/confiabilidade. Devem ainda compor esse relatório a organização de scripts de cruzamento (linhas/procedimentos utilizados no cruzamento), fontes dos dados e sua descrição e demais materiais que documentem os procedimentos efetuados de forma que a equipe possa responder a futuros questionamentos.

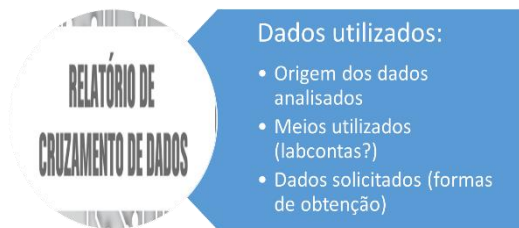
É ainda fortemente recomendável que o resultado do cruzamento seja submetido ao gestor ainda na fase de execução da auditoria, de forma que ele possa questionar e, se for o caso, provocar ajustes por parte da equipe de auditoria.

A seguir é sugerida uma estrutura para o relatório de cruzamento de dados:



**Objetivo:** esse item pode ser retirado da matriz de planejamento. O objetivo de um cruzamento de dados será sempre responder à questão de auditoria, bem como comprovar situações elencadas durante o levantamento de riscos da auditoria. Sempre bom constar no objetivo a abrangência geográfica e

temporal desses indícios e também elucidar como os indícios obtidos comporão as evidências de auditoria quando situados junto ao resultado de outros procedimentos de auditoria.



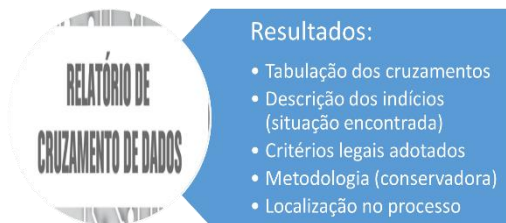
**Dados utilizados:** esse item é a base do cruzamento e indica a origem e característica dos dados utilizados para fazer o cruzamento, bem como os meios utilizados para isso (MySQL, MSEXcel, Labcontas) e suas formas de obtenção, se por solicitação ao gestor

dos dados, extração especial ou obtenção da base completa.



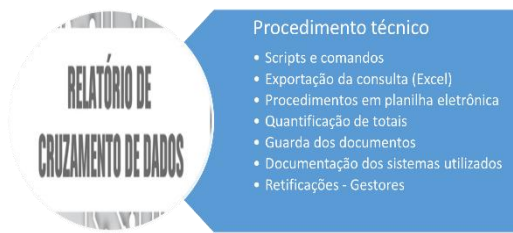
**Análise da base de dados testada:** outro ponto importante para dar robustez ao resultado do cruzamento de dados é a explicitação de quais campos do banco de dados foram utilizados, bem como o padrão de apresentação desse dado e como ele

foi utilizado no cruzamento. Por fim, é importante fazer-se uma análise da qualidade desse dado tendo-se em conta a quantidade de dados inconsistentes presentes, valor zerado, sem preenchimento, etc. bem como a respeito da confiabilidade de sua alimentação e armazenamento. Eventuais problemas nesses pontos não inviabilizam o cruzamento de dados, mas dão o tom das limitações de seu uso e da eventual necessidade de complementação dessas informações para que se constituam numa boa evidência.



**Resultados:** o principal item na apresentação de resultados em relatório de cruzamento de dados é a tabulação dos resultados, os quais podem ser apresentados em gráficos e mapas temáticos, conforme os objetivos do cruzamento de dados efetuado. Com

base nas informações é necessário um texto descritivo dos indícios encontrados, com seu significado frente aos critérios adotados. Importante também uma breve descrição da metodologia e a localização dos documentos que deram base a esses resultados no processo (e-TCU).



**Procedimento técnico:** Nessa parte do documento devem ser descritos todos os comandos utilizados para o cruzamento (scripts), de forma que possa ser reproduzido futuramente. Além disso, em geral, os dados sempre são exportados para o MS Excel de

modo que possam ser armazenados no e-TCU, em itens não digitalizáveis. Os filtros aplicados, utilizados para a quantificação de totais, que constem como parte de evidências no processo também devem ser descritos, de forma que possam ser futuramente reproduzidos e até testados pelo responsável. Por fim devem ser descritos o caminho e a forma de armazenamento de todos os arquivos utilizados, a documentação coletada dos sistemas envolvidos e as retificações feitas nos resultados do cruzamento que tenham ocorrido por influência do responsável.

Outra aplicação bastante útil para uso em auditorias é a localização dos dados e informações geograficamente. São inúmeros os casos de uso do georeferenciamento e do geosensoriamento remoto na auditoria em auditorias de obras, ambientais, agricultura, benefícios sociais, etc.



Procedimentos simples como extrair do Google Earth fotos de satélite de diferentes épocas de uma área específica podem nos dar um bom panorama a respeito da evolução física para comparação com a evolução financeira de determinado empreendimento. Outro exemplo é a construção de mapas temáticos, ou de “calor”, que podem indicar municípios ou regiões onde um determinado tipo de irregularidade apresenta maior concentração, podendo indicar conduta dolosa de algum agente público. Há ainda a possibilidade de contratação de laudos de profissionais especializados para esclarecimentos sobre cobertura de solos, evolução de desmatamento, evolução de disponibilidade de recursos hídricos, etc. Pode-se ainda, de posse de dados de empresas que têm contratos com a administração pública, verificar-se no google street view a sua existência real, prévia a uma inspeção em campo, em uma eventual investigação a respeito de empresas instrumentárias recebendo recursos públicos.

### 5.3. Entrevistas

A entrevista é um método de coleta de informações que consiste em uma conversação, individual ou em grupo, com pessoas selecionadas cuidadosamente, e cujo grau de pertinência, validade e confiabilidade é analisado na perspectiva dos objetivos da coleta de informações.

A entrevista serve para ampliar o conhecimento sobre o objeto auditado e obter a percepção de gestores, especialistas e beneficiários de programas governamentais sobre o aspecto examinado e, ainda, investigar indícios de irregularidades e fraudes. Além disso, é útil para coletar informações preliminares, na fase de diagnóstico do problema, que serão usadas no desenho do projeto de auditoria. Serve ainda como ferramenta para auxiliar na interpretação de dados obtidos por meio do uso de outros métodos de coleta e para explorar possíveis recomendações.

As entrevistas podem ser realizadas das seguintes formas: i. **não-estruturada** - o entrevistador segue o ritmo livre do entrevistado, fazendo perguntas ocasionais para ajustar o foco ou esclarecer aspectos não compreendidos, com base no guia elaborado pela equipe com os principais pontos de interesse. Sua utilização é apropriada na fase inicial dos trabalhos, quando a equipe necessita aprofundar o conhecimento do tema; ii. **estruturada** - o entrevistador segue roteiro fixo e padronizado de perguntas, também denominado questionário, cuja ordem e redação permanece invariável para todos os entrevistados. Geralmente empregada quando se quer obter informação de um grande número de entrevistados, podendo ser realizada por telefone. A utilização de perguntas fechadas, isto é, com respostas-padrão pré-elaboradas, facilita o tratamento estatístico das informações coletadas. Essa modalidade de entrevista é tratada no documento Técnica de Pesquisa para Auditorias; iii. **semi-estruturada**: o entrevistador segue o roteiro elaborado com perguntas fechadas e poucas perguntas abertas. Esse tipo de entrevista procura incorporar as vantagens da entrevista estruturada, deixando espaço para o entrevistado complementar informações ou manifestar livremente sua opinião sobre o tema abordado. As perguntas aparentemente abertas são a que melhor se adéquam a este tipo de entrevista.



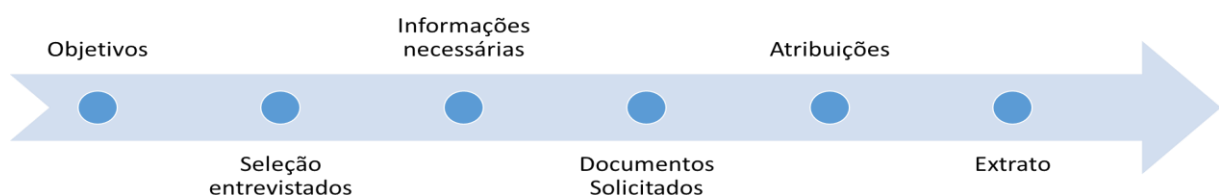
Uma boa entrevista deve ter atenção a alguns pontos chaves na sequência de trabalhos como: informação ao entrevistado e combinação de data, local e horário; estabelecimento de uma relação de confiança entre entrevistado e entrevistador; adoção de uma postura amigável e objetiva por parte do entrevistador, sem manifestações de mérito; bem como a colaboração mútua entre entrevistado e entrevistador.

Quanto à postura do auditor durante a entrevista, destacam-se algumas características desejáveis. As principais características de um bom entrevistador são: construir boa interação com o entrevistado; saber ouvir atentamente, perguntar e observar; possuir capacidade de comunicação verbal; ser disciplinado e discreto. Uma boa comunicação verbal requer o uso de vocabulário no nível do interlocutor, frases curtas, articulação de ideias, definição de conceitos, bem alinhados com fluência e ritmos.



O entrevistador não deve demonstrar excesso de conhecimento, tampouco desconhecimento do tema durante a entrevista. Uma boa contextualização do objetivo da auditoria no início dos trabalhos, sem excessos, ressaltando a importância da colaboração do entrevistado, deixará o interlocutor confortável e seguro com relação às atividades que serão realizadas, bem como contribuirá para o sucesso da entrevista. O entrevistador deve ser treinado para ouvir de forma seletiva, que é a concentração naquilo que parece importante, para não incorrer no risco de apenas escutar. Isto pode levar a informações mal interpretadas e a mensagens distorcidas à medida que são transmitidas.

Em geral, a sequência de atividades para a correta aplicação da técnica de entrevista inclui os passos representados na figura a seguir:



O detalhamento dos objetivos da entrevista, bem como assuntos que serão objeto e os entrevistados devem constar do detalhamento de procedimentos constante da matriz de planejamento. A partir daí deve-se elaborar um roteiro de entrevista para que se tenha certeza que todas as informações necessárias foram obtidas durante a entrevista, para evitar atrasos e retrabalho. Além disso, é extremamente útil que sejam solicitados documentos comprobatórios de declarações que possam ser utilizadas como evidências ou indícios que possam fazer parte de evidências.

Durante a entrevista, geralmente feita em dupla, é interessante que seja bem definido quem conduzirá a entrevista e quem anotará as respostas, de forma a não confundir o entrevistado. Um bom conhecimento do roteiro, antes da realização da entrevista, é fundamental. Ao final, para que possamos utilizar os resultados da entrevista como indício ou evidência de auditoria, é obrigatória a confecção de um extrato de entrevista.

Pensamento 500/ Fala 125

Pausas/Silêncio

Ouvidos 2/ Boca 1

Objetivos

Atenção a novos assuntos

Domínio do Assunto

Durante a conversação, a equipe de auditoria deve evitar o monopólio da palavra, ouvindo o entrevistado com atenção e evitando interrompê-lo, a menos que isso seja necessário e possa ser feito de maneira educada. Importante lembrar que ouvir com atenção requer esforço e concentração em razão dos ritmos da fala e do pensamento. De acordo com especialistas, o ritmo da fala é de 125 palavras/minuto enquanto o ritmo do pensamento é de 500 palavras/minuto. Assim, por pensarmos enquanto o outro fala, o entrevistador deve colocar toda sua atenção em ouvir.

No caso de respostas evasivas, a equipe pode recorrer a pausas ou período de silêncio para indicar que espera respostas mais completas. Por vezes, a pessoa entrevistada faz uma pausa porque está relutando um pouco com a sequência de sua história, ou porque ainda não sabe muito bem como formular o que tem a intenção de contar. Portanto, os integrantes da equipe não devem se apressar em tecer comentários com o objetivo de evitar o silêncio. Uma interrupção precipitada pode omitir para sempre esta importante parte da história. De qualquer forma, a equipe deve procurar controlar esses períodos, preservando a integridade da informação.

Da mesma forma, a equipe de auditoria deve manter-se atenta aos objetivos da entrevista, evitando distrair-se ou que o entrevistado se desvie do assunto em discussão. Contudo, caso isso ocorra, a equipe deverá avaliar a relevância das novas informações, decidindo se convém prosseguir ou retornar ao assunto original. Seja como for, conversar sobre assuntos irrelevantes toma tempo e deve ser desestimulado.

Os integrantes da equipe de auditoria devem demonstrar tranquilidade e domínio mínimo do assunto tratado, devendo-se evitar perguntas complexas, demonstrações de excesso de conhecimento ou atitudes de superioridade, de maneira a não inibir ou irritar o entrevistado. É extremamente importante que a equipe de auditoria permaneça atenta à compreensão que o entrevistado teve de cada pergunta feita, inquirindo-o, quando necessário, sobre qualquer dúvida que tenha surgido, com o objetivo de esclarecer o significado e a importância da pergunta a ser respondida.

Linguagem Corporal

Entonação de Voz

Ritmo

Escolha de Palavras

Explicações adicionais

Paráfrase

Algumas declarações podem ser inconsistentes com os dados já obtidos na auditoria ou mesmo com os conhecimentos da equipe sobre o assunto tratado, assim como outros fatos alegados podem ser apenas suposições. Muitas vezes, a linguagem corporal, a entonação de voz, o ritmo e a escolha de palavras podem revelar insegurança e ambiguidade no comportamento do entrevistado, indicando respostas evasivas ou não fidedignas.

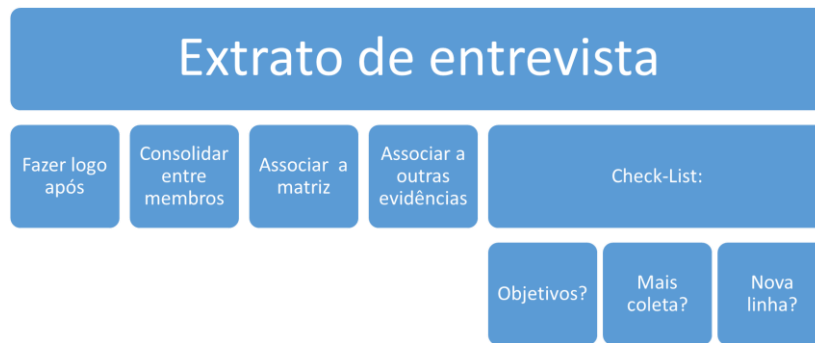
Logo, as declarações e opiniões do entrevistado devem ser conferidas. Caso uma resposta não tenha sido expressa de maneira clara e compreensível, deve-se solicitar ao entrevistado que explique a resposta dada e que ofereça exemplos.

Pedir explicações adicionais sobre as respostas do entrevistado, além de ser extremamente útil, também mostra ao entrevistado que o entrevistador está mantendo o interesse em sua fala.

Por fim, parafrasear as respostas do entrevistado, além de mostrar que o entrevistador compreendeu o que foi dito, ou que necessita de um pouco de esclarecimento, também ajuda quem está conduzindo a entrevista e quem está anotando as respostas a estarem em sintonia.

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

A tarefa de anotar as respostas do entrevistado é bastante subjetiva, mas alguns pontos devem ser observados: i. não escrever tudo que é dito; ii. não escrever ininterruptamente; iii. algumas vezes, deve-se evitar fazer anotações, especialmente quando o entrevistado foi encorajado a falar livremente; iv. anotar pontos-chave e palavras soltas; v. certificar-se que as anotações são legíveis (quando não for feita diretamente em notebook ou similar); e vi. usar ideias-chave.



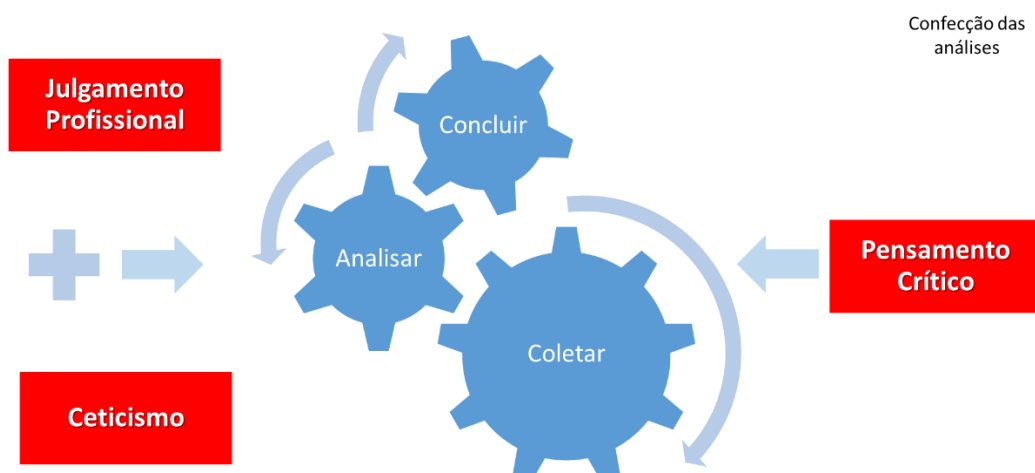
O registro da entrevista (extrato de entrevista) deve ser feito e revisto logo após o encerramento do encontro, acrescentando-se informações complementares que não tenham sido registradas no momento da entrevista.

A equipe, sempre que possível, deve discutir as respostas e as reações do entrevistado e avaliar que elementos adicionais deverão ser obtidos. Para tal é importante que as seguintes perguntas possam ser respondidas nessa etapa: i. os objetivos da entrevista foram alcançados? ii. é necessária a coleta de informações complementares sobre o assunto estudado? iii. é necessária a investigação de outros assuntos? iv. Na eventualidade de os objetivos da entrevista não terem sido atingidos, a equipe de auditoria pode decidir por uma das seguintes abordagens: v. realizar uma nova entrevista, baseada em uma nova linha de questionamento, de modo a coletar informações adicionais sobre o assunto examinado; vi. partir para uma nova investigação, readequando o plano de trabalho e o rol de entrevistados, com novas perguntas a serem respondidas.

Ideal é associar as respostas do entrevistado a demais indícios e evidências que levem a conclusões importantes de auditoria, bem como associar às questões a serem respondidas, presentes na matriz de planejamento, bem como às análises a serem empreendidas.

## 6. Análise das evidências coletadas

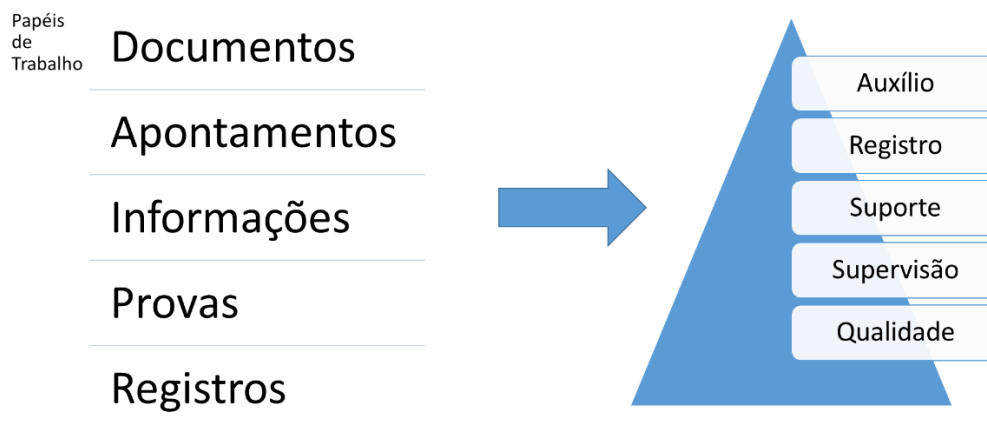
Uma forma de demonstrar e dar robustez às análises empreendidas para chegar aos achados de auditoria, de forma que o produto final tenha completude, mas ao mesmo tempo curto, sintético e fácil de ler, é desenvolver as análises em um papel de trabalho em separado.



É interessante que esse relatório demonstre detalhadamente como o auditor utilizou seu pensamento crítico para exercitar seu ceticismo e julgamento profissional, quais indícios/evidências foram coletados, como foram analisados e o que foi possível concluir. É importante que isso seja feito para cada análise, inclusive quando não se resultou num achado, ou seja, quando um risco levantado na etapa de auditoria, após aplicados todos os procedimentos, não restou evidenciado. Tal atitude é fundamental para a manutenção do nível de asseguarção razoável.

### 6.1. Papéis de Trabalho - Definição

Papeis de trabalho são: i. documentos, apontamentos, informações e provas reunidas pelo auditor que subsidiam e evidenciam o trabalho executado e fundamentam sua opinião; ii. toda documentação obtida, preparada e mantida pelo auditor para a execução do seu trabalho; iv. conjunto de documentos nos quais o auditor registra os dados e informações obtidos, assim como os resultados e provas dos seus exames; v. conjunto de documentos e apontamentos, com informações e provas obtidas pelo auditor, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.



Os papéis de trabalho têm por finalidades: i. auxílio aos exames e à elaboração do relatório; ii. registro do trabalho realizado, das conclusões e propostas; iii. suporte do relatório; e vi. supervisão e revisão da qualidade.

### 6.2. Papéis de Trabalho – Atributos

Os papeis de trabalho devem apresentar os seguintes atributos:

**Abrangência:** Os papéis devem contemplar, de forma cronológica e ordenada (com começo, meio e fim) todas as fases do processo de auditoria, inclusive o planejamento e a execução, com suas análises e conclusões;

**Objetividade:** Diz respeito à prática de evitar-se, conforme comentado, a coleta indiscriminada de documentos, juntando-se apenas e tão somente aqueles que guardarem estreita relação com os achados e conclusões. Exemplo: Numa entrevista não é necessário relatar tudo o que foi conversado mas apenas o pertinente à matéria em exame;



**Clareza:** Característica inerente aos papéis de trabalho relacionada a sua auto-suficiência, ou seja, à desnecessidade de que alguém que os revise, tenha que ter explicações verbais adicionais para sua perfeita compreensão. A documentação deve evidenciar claramente os propósitos ou objetivos da auditoria, seu alcance ou escopo e suas conclusões;

**Limpeza:** Traduz a boa apresentação dos papéis, sem erros, rasuras ou danos que os invalide, os desprestige (e ao trabalho e ao auditor) e que, fundamentalmente, os inutilize como documentação suporte idônea e adequada ao trabalho de auditoria (evidência).

### 6.3. Papéis de Trabalho – Organização

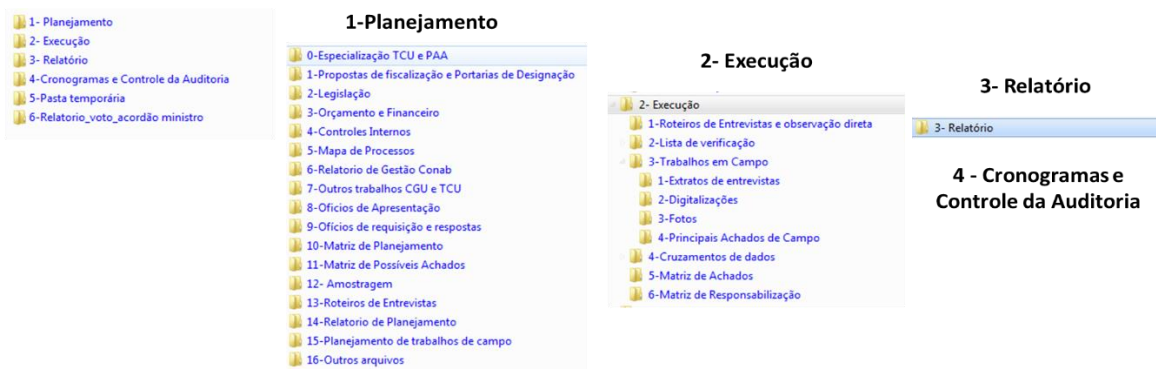
O auditor deve preparar documentação de auditoria suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. O auditor deve preparar a documentação de auditoria em tempo hábil, mantê-la atualizada durante a auditoria e completar a documentação das evidências que fundamentam os achados de auditoria antes do relatório de auditoria ser emitido.

Durante uma auditoria são colecionadas, muitas vezes, milhares de páginas de documentos, fotos, dados, e-mails, extratos de entrevistas, de inspeção, etc.

Em razão de sua finalidade nobre, os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e armazenados de forma sistemática e racional. Devem-se apresentar numa sequência lógica dos fatos que se quer provar, de forma a facilitar o trabalho de quem os revisará, seja para efeito de controle de qualidade, seja para apreciação/deliberação sobre os resultados da auditoria.

Ir armazenando essa enormidade de informações de maneira desordenada além de comprometer o rendimento da equipe, provocar atrasos, extravio de documentos, etc. A seguir segue um modelo de organização de pastas e subpastas que pode auxiliar na guarda dos materiais coletados.

**Primeiro nível de pastas:**

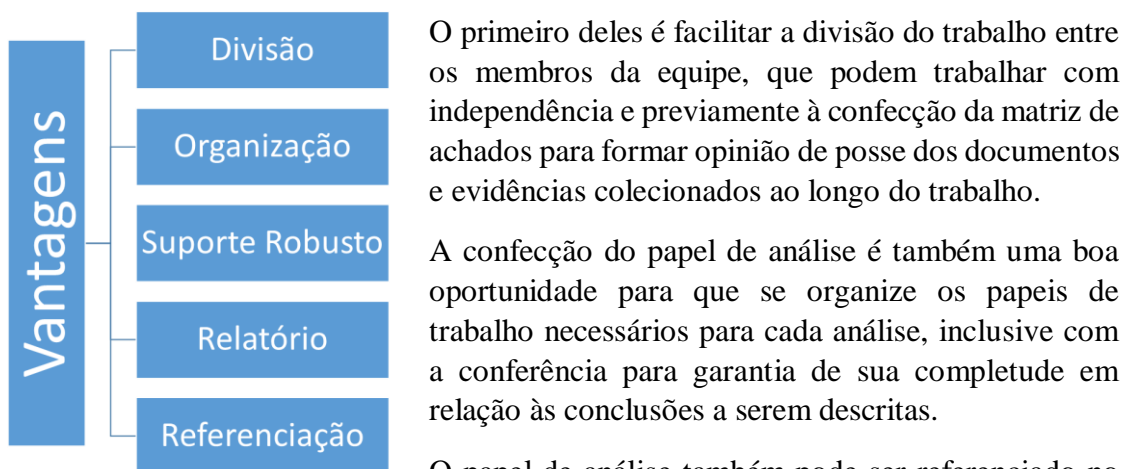


**Organização dos Papeis de Trabalho**

O modelo acima é apenas um exemplo, não oficial, mas na falta de outro, pode ser reproduzido para várias auditorias, de qualquer tipo.

**6.4. Análise – Vantagens de um papel de trabalho separado do relatório para subsidiar as conclusões, previamente à construção da matriz de achados**

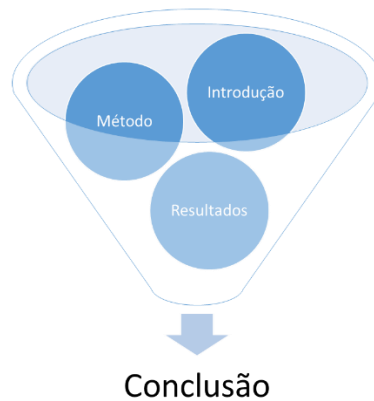
Proceder às análises previstas na matriz de planejamento em papeis de trabalho específicos para isso, fora do relatório de auditoria, como já dito antes, traz uma série de benefícios para a equipe de auditoria.



O papel de análise também pode ser referenciado no relatório principal, que pode assim se ater apenas às conclusões e às evidências mais importantes dentro da estrutura do achado, sem tantos detalhes, esses importantes para a formação da opinião do auditor, mas com utilidade limitada para o leitor do relatório de auditoria final.

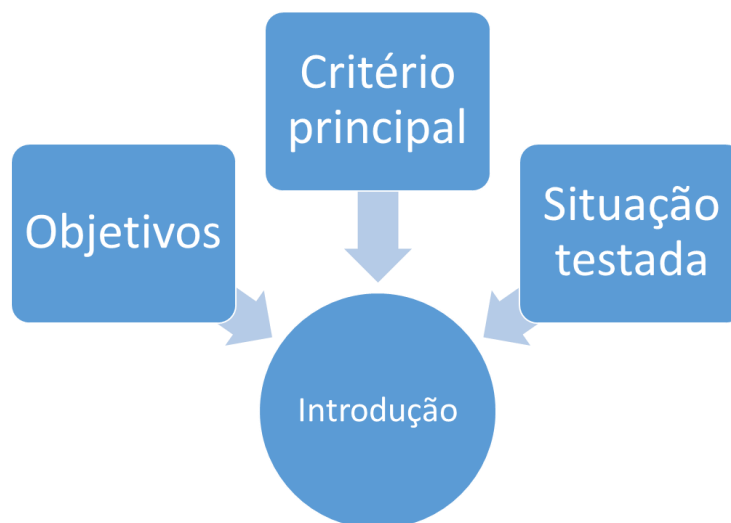
**6.5. Análise – Estrutura do papel de trabalho de análise**

Apesar de não existir ainda um padrão para esse tipo de papel de trabalho de análise, sugere-se que ele tenha pelo menos quatro divisões, quais sejam: introdução; metodologia; resultados; e conclusão.



### Introdução

Na introdução do documento é interessante que conste o objetivo do documento, qual seja, realizar a análise descrita na matriz de planejamento, de posse de todos os documentos coletados durante a fase de execução. Essa análise deve dispor a respeito de qual situação foi testada (situação encontrada) e a respeito do critério principal, inclusive com a interpretação dada a ele pela equipe de auditoria para a aplicação do critério no caso analisado. É também interessante situar a análise efetuada em relação ao achado e como ela se relaciona com o objeto da auditoria e seus objetivos e porque foi necessário fazê-la.



### Metodologia

Para dar robustez às análises é importante que esteja descrita a metodologia realmente aplicada. Devemos nos lembrar que o planejamento é uma “trilha” e não um “trilho”, o que significa dizer que nem sempre o que foi planejado é possível de ser aplicado e novos fatos podem aumentar ou diminuir os procedimentos realizados. Dessa forma, raramente o campo procedimentos da matriz de planejamento pode ser utilizado na íntegra para descrição da metodologia, devendo ser destacada nessa sessão uma descrição dos procedimentos realizados em contraste com os planejados e sua influência no resultado final da análise.

## Metodologia

- Descrição dos procedimentos (Planejado x Executado);
- Fontes de informação
- Descrição da documentação (referência processual)
- Descrição dos critérios
- Critério x Situação (como?)

Outros pontos importantes de serem destacados são as fontes de informação que realmente foram utilizadas, o que irá conferir confiabilidade/validade às evidências utilizadas; uma breve descrição sobre cada documento utilizado nas análises, com sua referência no processo (em qual peça e página se encontra); uma descrição detalhada dos critérios (não apenas do critério principal como na introdução) utilizados na análise dos documentos, bem como uma descrição de como se fez a comparação entre o critério e as situações encontradas no caso analisado.

### Resultados

O estágio final da análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes. Não há método geral para fazer isto, mas é fundamental que o auditor trabalhe de forma cuidadosa e sistemática na interpretação dos dados e informações coletados. Para essa atividade, é necessário analisar argumentos e afirmações, consultar especialistas e fazer comparações. Também é vital que o auditor adote abordagem crítica e mantenha objetividade com relação às informações disponíveis. Ao mesmo tempo, ele deve ser receptivo a diferentes argumentos e pontos de vista.

Em geral, de modo a facilitar a organização do trabalho de auditoria e da fundamentação dos achados, usa-se fazer um relatório de análise para cada achado.

Para facilitar que o auditor chegue a conclusões para serem utilizadas com êxito para suportar um achado a ser incorporado no relatório principal, aconselha-se que o documento seja escrito no mesmo estilo de uma instrução processual, no método indutivo de escrita, ao contrário do que se aconselha com o relatório de auditoria (método dedutivo), como se verá mais a frente no módulo relatório desse curso.

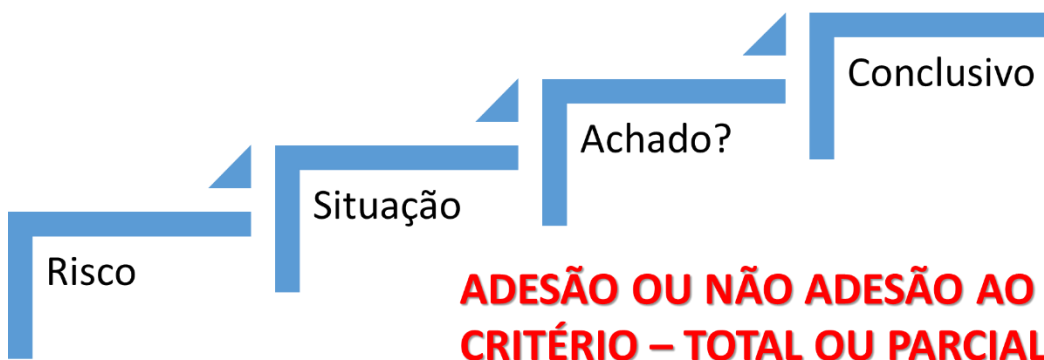
A ideia é que as análises devam ser dispostas logicamente, em uma sequência de fatos e evidências que induza a uma conclusão ao final dessa discussão técnica, que deve ser a confirmação dos riscos catalogados na fase de planejamento, ou seu descarte.

Resultados								
Instrução processual	Discussão detalhada	Disposição lógica – evidências e fatos	Método indutivo de escrita	Situação encontrada	Tabelas, gráficos, mapas	Causas	Efeitos	Impactos

Os resultados devem dispor sobre as causas, a situação encontrada e sua comparação com o critério, as consequências negativas advindas de uma eventual diferença entre a situação encontrada e os critérios, assim como os impactos dessa situação. Todos esses aspectos devem ser devidamente evidenciados.

### Conclusão

Na conclusão o auditor ou a equipe devem se pronunciar de maneira clara e inequívoca sobre a confirmação ou o descarte do risco previsto na fase de planejamento, deixando claro se a situação testada está aderente ou não aos critérios adotados e em que aspectos. A conclusão deve ser exaustiva em todos os aspectos materialmente relevantes para a questão estudada.



Para facilitar a transposição dos achados e das conclusões para a matriz de achados e depois para seu uso no relatório final, aconselha-se utilizar uma sintaxe similar à adotada para a descrição do risco, conforme o exemplo a seguir:

*Devido a <Fonte/Vulnerabilidade> ocorreu <Situação em desconformidade com critério adotado> o que levou a <consequência negativa da situação em desconformidade com o critério adotado> impactando <comprometimento do objetivo/dano econômico/dano social>*

Já o pronunciamento conclusivo da equipe ou do auditor responsável pelas análises pode-se adotar algum dos seguintes modelos, conforme aplicação (tipo de asseguuração obtida):

Conclusão – Asseguuração limitada (Issai 4000, 192 – 200):

*“Com base nos procedimentos aplicados e descritos nesse relatório, não foram encontradas evidências que levem a crer que o objeto auditado não esteja em conformidade com o <critério aplicado>.”*

*“Com base nos procedimentos aplicados e descritos nesse relatório, exceto pelos <achados> , não foram encontradas evidências que levem a crer que o objeto auditado não esteja em conformidade com o <critério aplicado>.”*

Conclusão – Asseguração razoável (Issai 4000, 192 – 200):

*“O <objeto de auditoria auditado> está em conformidade, em todos os aspectos materiais, com o <critério aplicado>.”*

*“Exceto pelos <achados>, o <objeto de auditoria auditado> está em conformidade, em todos os aspectos materiais, com o <critério aplicado>.”*

## **7. Matriz de Achados**

A matriz de achados é o documento que estrutura o desenvolvimento dos achados, explicitando, para cada um, a situação encontrada, o critério adotado, as causas, os efeitos, as evidências e as propostas de encaminhamento.

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

A matriz de achados é instrumento útil para subsidiar e nortear a elaboração do relatório de auditoria, porque permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório. A matriz propicia compreensão homogênea dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados.

### **7.1. Estrutura da Matriz de Achados**

A utilização da matriz de achados tem os mesmos benefícios da utilização da matriz de planejamento quanto à garantia da observância dos requisitos metodológicos intrínsecos a este aspecto da fiscalização. Mas além disso, a matriz de achados constitui a essência do que virá a ser o produto final do trabalho: o relatório de auditoria.

De posse dos relatórios de análise, seu preenchimento se tornará muito mais fácil e sintético, já que podem ser colocados apenas seus elementos fundamentais. O preenchimento da matriz, nos modelos apresentados a seguir, antes da redação do relatório, facilita a elaboração e a discussão do trabalho com o superior. Ela nos conduz, nos orienta na elaboração do relatório de auditoria e, portanto, nos dá uma visão completa do que foi detectado, constatado. A matriz evidencia todos os achados e os encaminhamentos propostos pela equipe. Assim, o gestor, o supervisor da auditoria, ou o titular da unidade de auditoria não terão surpresas ao ler o relatório de auditoria.

A seguir é reproduzido o modelo da matriz de achados constante do manual de auditoria operacional.

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

Já o modelo de matriz de achados de auditoria de conformidade constante do documento “Padrões de auditoria de conformidade” e também do documento “Orientações de auditoria de conformidade”, é reproduzido abaixo:

DESCRIÇÃO DO ACHADO	SITUAÇÃO ENCONTRADA	OBJETOS	CRITÉRIO	EVIDÊNCIA	CAUSA	EFEITO	ENCAMINHAMENTO
Deve ser preenchido o enunciado do achado, basicamente o título da irregularidade/impropriedade.	Situação existente, identificada, inclusive com o período de ocorrência, e documentada durante a fase de execução da auditoria	Indicar o documento, o projeto, o programa, o processo, ou o sistema no qual o achado foi constatado.	Legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou padrão adotado	Informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe	O que motivou a ocorrência do achado	Consequências ou possíveis consequências do achado. Deve ser atribuída a letra “P” ou a letra “R”, conforme o efeito seja potencial ou real.	Propostas da equipe de auditoria. Deve conter a identificação do(s) responsável(is).
A1							
A2							
An							

A utilização destes modelos permitirá que qualquer pessoa que revise o trabalho, tenha a exata noção do que foi constatado e do que se propõe com vistas a sanear as ocorrências verificadas e, quando for o caso, responsabilizar quem lhes deu causa.

## 7.2. Diferenças Matriz Conformidade e Operacional

Há algumas diferenças nos modelos apresentados anteriormente de auditoria de conformidade e de auditoria operacional, porém a técnica de auditoria muda muito pouco conforme o tipo de auditoria realizada, sendo cada vez mais comum utilizarmos as auditorias combinadas conforme previsão da ISSAI 4000.

Conformidade	Operacional
<ul style="list-style-type: none"><li>• Não há análise?</li><li>• Inexistem Boas práticas?</li><li>• Inexistem benefícios esperados?</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Não há objeto?</li><li>• Inexistem ilegalidades?</li><li>• Inexistem responsáveis?</li></ul>

Alguns elementos não estão presentes nas duas matrizes, mas são essenciais para um bom raciocínio do auditor para se chegar a conclusões acertadas e a propostas que realmente agreguem valor ao objeto de auditoria.

Praticamente todas as discrepâncias entre o critério e a situação encontrada em auditorias de conformidade têm origem em pessoas, processos ou produtos não aderentes à realidade esperada em organizações, políticas ou atividades públicas, as quais devem ser cuidadosamente analisadas.

Procurar soluções em boas práticas, também em uma auditoria de conformidade, pode levar o auditor/equipe de auditoria a propor soluções que realmente agreguem valor ao objeto de auditoria e que mudem uma realidade não desejada caso implementadas.

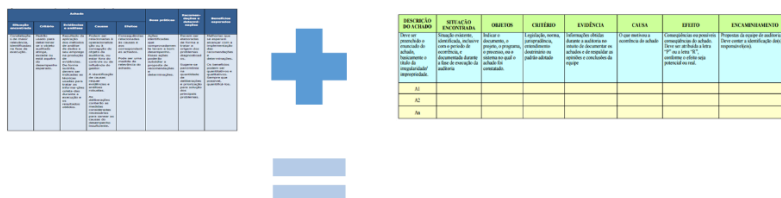
Outro requisito para que uma proposta de auditoria seja bem ajustada é pensar nos benefícios que ela trará, assim como em seus malefícios ou efeitos colaterais, os quais devem ser objeto de monitoramento futuro e também ajustes rumo a construção de uma nova realidade no objeto auditado. Devemos nos lembrar que geralmente não existem soluções mágicas e rápidas para problemas complexos e crônicos como os enfrentados na administração pública brasileira.

Da mesma forma, o fato de realizarmos os procedimentos de uma auditoria operacional não nos livra de enfrentarmos ilegalidades. Devemos nos lembrar que, caso nos deparemos com um problema de legalidade em uma auditoria operacional, temos a obrigação de relatar a ilegalidade, a qual pode ser fruto de um problema operacional ou até mesmo causa de um problema operacional no objeto auditado.

Temos que nos lembrar ainda que não há espaço para fraudes em um ambiente operacionalmente ajustado. Ao contrário, também não há espaço para um ambiente operacional ajustado em um lugar onde as ilegalidades imperam. Identificar responsáveis, pesquisar seu passado nos sistemas informatizados e exercitar o ceticismo profissional é também muito importante em auditorias operacionais.

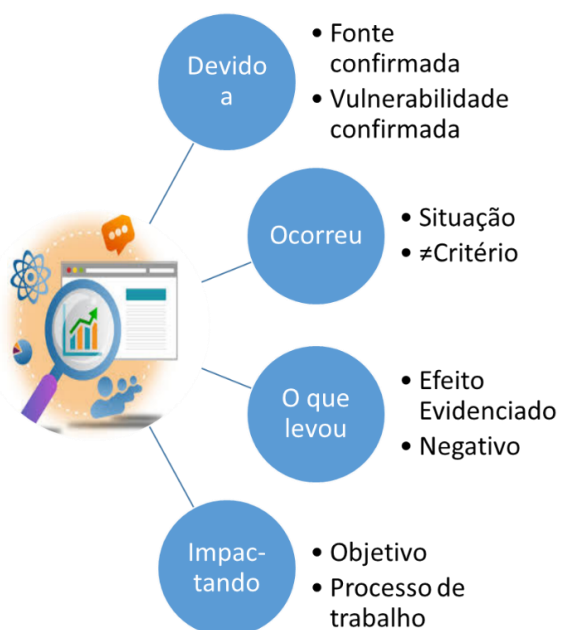
### **7.3. Dicas práticas para sistematização das informações da Matriz**

De forma a facilitar a consideração de aspectos de legalidade em auditorias operacionais e das operações em auditorias de conformidade sugere-se, para que o auditor/equipe de auditoria possa, de posse das análises, raciocinar a respeito das melhores propostas, de maneira horizontal.



Achado: Devido a (...), ocorreu (...), o que levou a (...), impactando (...)						
Situação encontrada	Critérios	Efeitos	Causas	Boas Práticas	Encaminhamento	Benefícios Esperados

O modelo pode ser utilizado tanto para auditorias operacionais, quanto para auditorias de conformidade. Os detalhes sobre o preenchimento são descritos a seguir e não diferem muito do que consta nos manuais, padrões e orientações adotados pelo TCU, tentamos apenas introduzir algumas dicas práticas.



O primeiro campo a ser preenchido é o do achado. Uma dica prática é a utilização da mesma sintaxe utilizada para a definição do risco, ainda na fase de pesquisa, uma vez que possui os mesmos elementos do achado – causa, situação encontrada, critério e consequência, de forma resumida, em uma mesma sentença, conforme consta na figura.

A descrição resumida do achado na parte superior da matriz vai ajudar na comunicação entre a equipe e também com supervisor e demais partes interessadas, ajudando a manter o foco quando das discussões a respeito dos

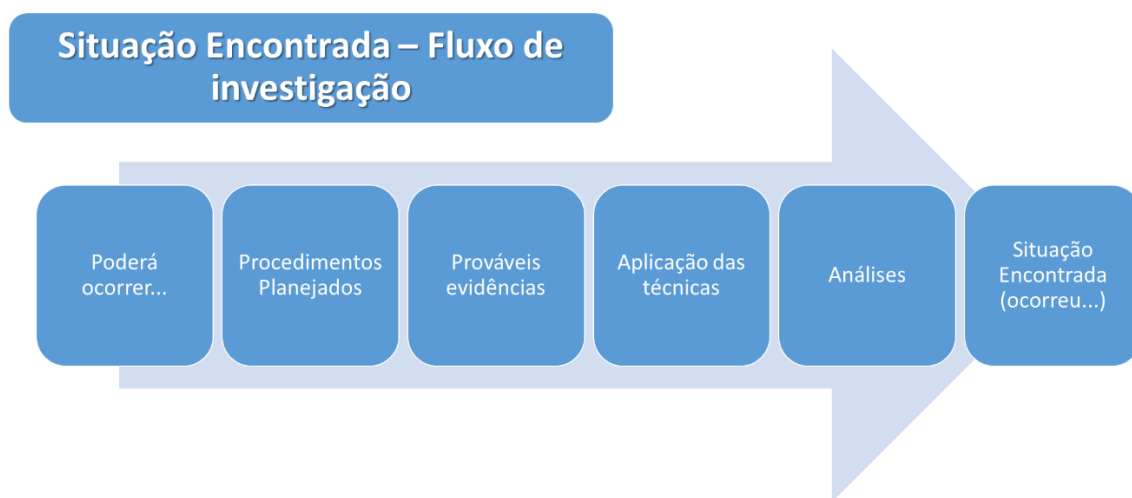
detalhes de cada um dos elementos do achado a serem dispostos nas colunas da matriz de achados.

#### 7.4. Situação encontrada

A situação encontrada, primeiro atributo do achado de auditoria (NAT, 103, I), é a condição (o que é: o que ocorreu ou está ocorrendo) a descrição da situação existente e documentada durante os trabalhos de campo devidamente apoiada por evidências de

auditoria. Consiste no relato do fato em si, ou seja, do ato ou fato administrativo que deu ensejo à sua caracterização como achado de auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência.

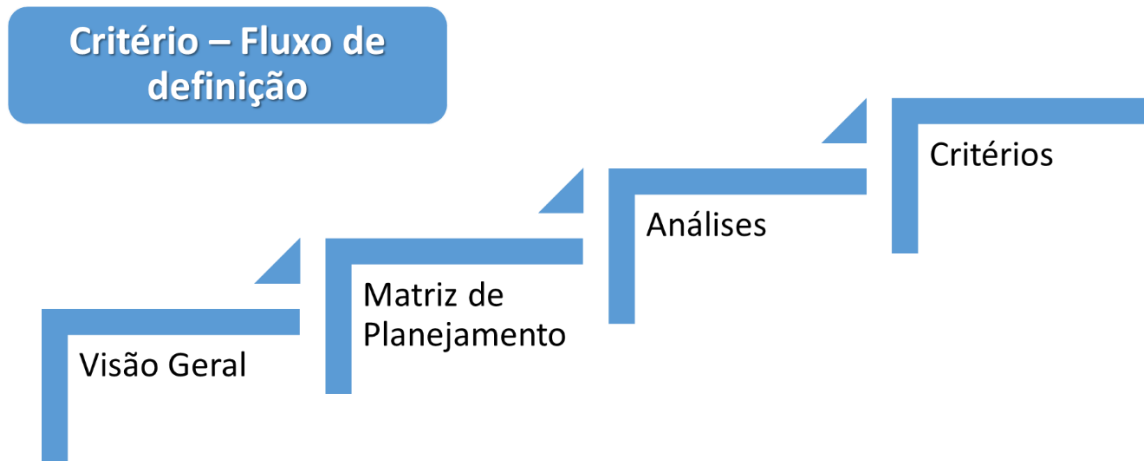
A coluna situação encontrada está associada a uma discrepância em relação ao critério eleito ainda na fase de planejamento. Nessa fase, pode-se comparar exatamente o que foi encontrado, adicionando números, estatísticas ou elementos que descrevam exatamente o que aconteceu. Seguindo o exemplo anterior, enquanto no risco a situação encontrada poderia constar “*poderá ocorrer a entrada de beneficiários no programa desconsiderando os critérios estabelecidos nos arts. yy a zz da Lei xxxx/xxxx*”, pode-se chegar a uma situação encontrada “*ocorreu a entrada de xxx mil beneficiários sem obedecer aos critérios de preferência estabelecidos no art. yy da Lei xxxx/xxx, dentre eles aaa mil beneficiários proibidos pelo art. zz da mesma Lei de ingressarem no programa, bb% do total, durante toda a sua vigência*”.



Depois da execução dos procedimentos previstos na fase de planejamento, podemos qualificar a situação encontrada, dando a magnitude da discrepância para os critérios e dispondo todas as evidências que comprovam que a situação está ocorrendo em desacordo com os critérios escolhidos no objeto de auditoria analisado, quando do preenchimento da coluna específica da matriz de achados.

### 7.5.Critério

O critério, segundo atributo do achado de auditoria, é a norma ou padrão adotado, por intermédio do qual o auditor mede ou valora a condição. Segundo as NAT, o critério se constitui no referencial que indica o estado requerido ou desejado ou a expectativa em relação a uma situação objeto de auditoria, reflete como deveria ser a gestão, provendo o contexto para compreensão dos achados e avaliação das evidências. Trata-se da legislação, dos regulamentos, das cláusulas contratuais, de convênios e de outros ajustes, das normas, da jurisprudência, do entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, dos referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que o auditor compara com a situação encontrada.



Mesmo o critério pode ser qualificado, utilizando-se diversas leis e normativos que se aplicam aos processos administrativos em geral e que acabam sendo considerados em adição às regras específicas para o objeto de auditoria em questão. Alguns desses dispositivos são o art. 14 do Decreto Lei 200/1967, a lei do processo administrativo, Lei 9.784/1999 e os recém editados decretos 9.094/2017, referente a desburocratização de serviços públicos, e 9.203/2017, referente a política de governança da administração pública federal.

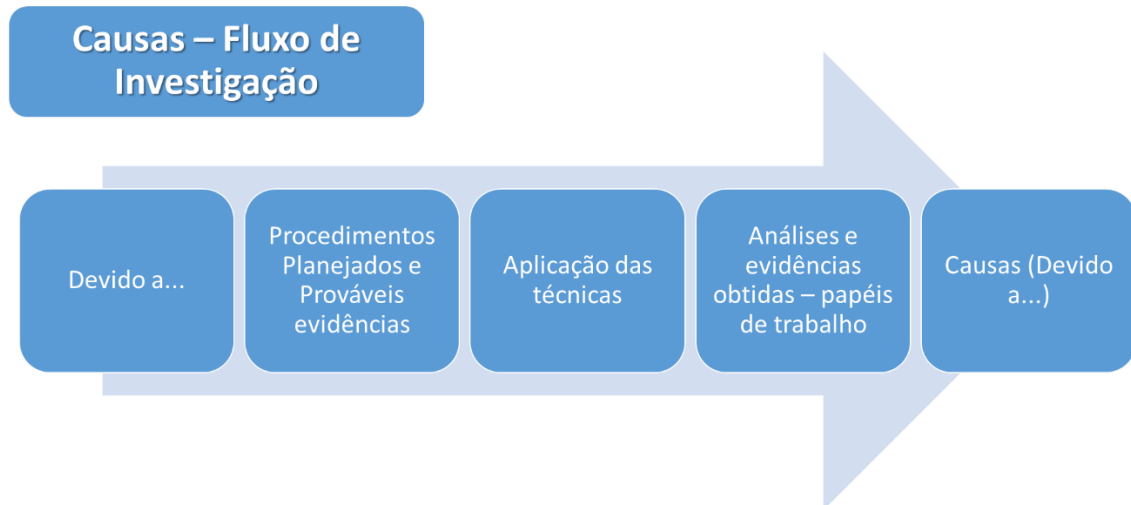
Assim como os demais elementos da matriz de achados, o critério começa a ser construído ainda na fase de planejamento, na construção da visão geral, e vai se refinando em todas as fases do processo de trabalho da auditoria até chegar a sua versão final, com todas as suas associações e interpretações, inclusive a luz da CF/88 e da jurisprudência.

## 7.6. Causa

A causa, terceiro atributo do achado de auditoria (NAT, 103, III), é a razão pela qual a condição ocorreu. As causas são o somatório de fontes de problemas e vulnerabilidades nos objetos analisados e que foram devidamente evidenciados. Em geral, estão relacionadas a pessoas mal-intencionadas ou treinadas, processos de trabalho mal desenhados ou executados e/ou produtos que não atendem às necessidades para os quais foram criados, podendo ser inclusive a concorrência de várias causas.

Se na fase da definição do risco o auditor não tinha a magnitude dessas fontes e vulnerabilidades, ao escrever o achado, após aplicar os procedimentos previstos no planejamento, o auditor pode trazer elementos que qualifiquem essas fontes e vulnerabilidades. Ex. enquanto no risco poderia constar como possível causa “*devido à falta de transparência e de critérios de escolha para a escolha de beneficiários do programa x*”, pode-se chegar a uma causa do achado que seja “*Devido à ausência de processo seletivo com publicação de edital contendo as regras, requisitos, critérios e proibições para seleção de beneficiários do programa x*”. Ou seja, o que era mais genérico na fase de planejamento, quando da confecção da sintaxe de riscos, passa a ser traduzido durante a fase de execução, quando da confecção da sintaxe do achado, em itens

específicos e que podem ser corrigidos por propostas da equipe de auditoria num processo de trabalho relacionado ao objeto.



Na coluna específica das causas devem ser apresentados os principais elementos/evidências que levam a equipe a concluir que essa é a causa do achado. Note que podem haver critérios específicos que deveriam se aplicar no processo de trabalho analisado e que podem se constituir em causa para determinada situação indesejada.

Uma auditoria em que isso acontece comumente é quando o objeto se refere à uma licitação, uma vez que a lei 8.666/1993 descreve uma série de atividades e requisitos destinados a dar a transparência necessária às compras governamentais, justamente evitando o direcionamento para determinado licitante (evento indesejado). A não execução desses procedimentos, por exemplo, pode ser causa para esse direcionamento.

Identificar as causas é de importância fundamental para definir responsabilidades e dar elementos para correção do ato administrativo ou para propor alguma medida preventiva para coibir novas ocorrências.

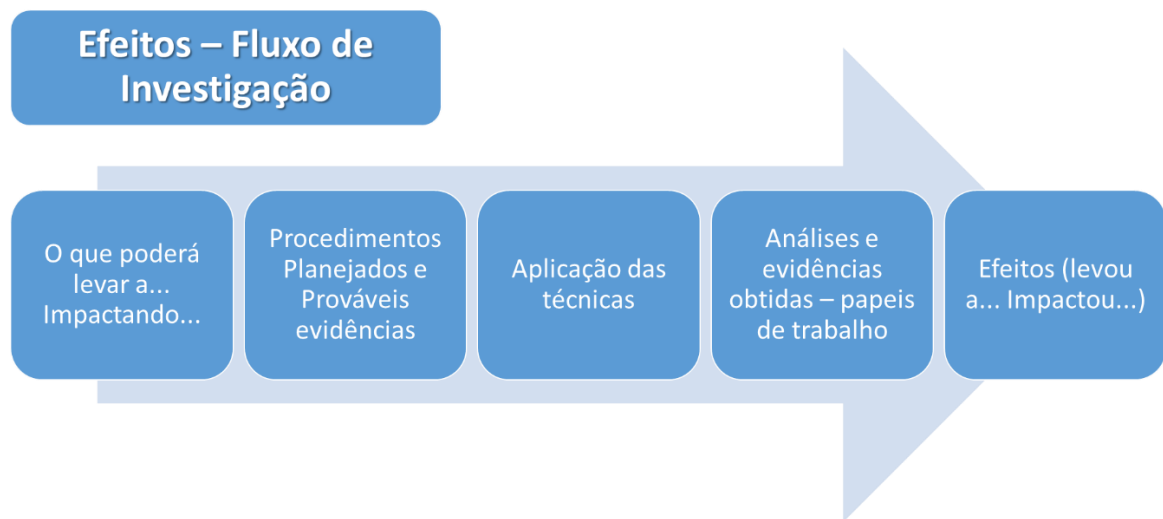
## 7.7. Efeitos

Efeito, ou consequência, quarto atributo do achado de auditoria, é o resultado adverso da discrepância entre a situação encontrada e o critério. Se há um achado, necessariamente há um efeito, uma consequência para o órgão, o erário ou a sociedade, dele resultante.

Efeito real é algo que aconteceu, um efeito concreto, enquanto que o efeito potencial é um risco, uma possibilidade.

Se na fase da definição do risco o auditor não tinha a magnitude dos efeitos negativos decorrentes da discrepância entre a situação encontrada e o critério, ao escrever o achado, após aplicar os procedimentos previstos no planejamento, o auditor pode trazer elementos que qualifiquem efeitos negativos reais e potenciais. Ex. enquanto no risco poderia constar como possível causa “*o que poderá levar ao desrespeito aos direitos do público alvo do programa, podendo impactar em prejuízos financeiros com a concessão de eventuais benefícios irregulares e no cumprimento dos objetivos do programa*”, pode-se chegar a um efeito do achado que seja “*levando ao desrespeito dos direitos de xxx mil*

*potenciais beneficiários do programa ainda não contemplados, conforme levantamento do órgão de pesquisa x, impactando nos objetivos descritos nos itens ii e jj da Lei xxx/xxxx e em prejuízo financeiro de R\$ xxx milhões em concessão de benefícios irregulares”.*



Da mesma forma dos demais elementos do achado, os efeitos reais e potenciais devem estar evidenciados, e, se possível, os prejuízos financeiros devem ser calculados. Prejuízos sociais como, por exemplo, a ausência de atendimento de xx mil pacientes de uma UPA que não foi finalizada no prazo devido a desvios de recursos, ou devido a mudança de finalidade no uso de recursos, também são importantíssimos para serem considerados nas propostas de encaminhamento, uma vez que podem ser muito danosos, mesmo que a materialidade do objeto não seja relativamente tão alta.

### **7.8. Boas práticas ou achados positivos**

As boas práticas podem ser o início da solução dos problemas evidenciados durante a auditoria, uma vez que, como resultado dos exames empreendidos, podem ser identificadas boas práticas de gestão, que podem servir de modelo e inspiração para outros setores da Administração.

Dessa forma, deve o auditor ou a equipe de auditoria utilizar essas boas práticas para formular suas propostas de encaminhamento, seja para propor recomendações para a extensão da boa prática ou dar a devida divulgação dessas práticas junto àqueles que possam ou devam nelas se mirarem.

### Boas Práticas ou Achados Positivos

≠ dever legal

Significativo

Inovador

Efetivo

Exemplo para divulgação

Proposta de encaminhamento

As boas práticas devem ser relatadas quando:

- não constituam apenas cumprimento do dever legal. O cumprimento da norma é o que se espera do gestor público. O achado positivo é algo que o gestor público fez além de suas obrigações.
- sejam significativas, inovadoras e efetivas. Vamos pensar em achado positivo como algo criativo, inédito, que agrega valor ao mundo administrativo, uma prática relevante, que tenha capacidade de mudar uma situação, de melhorar um procedimento, um resultado;
- possam ser registradas como propostas de encaminhamento para que sejam adotadas como exemplo por outros órgãos e setores. A finalidade do achado positivo não é elogiar o gestor público, mas divulgar aquela prática para que seu alcance seja potencializado.

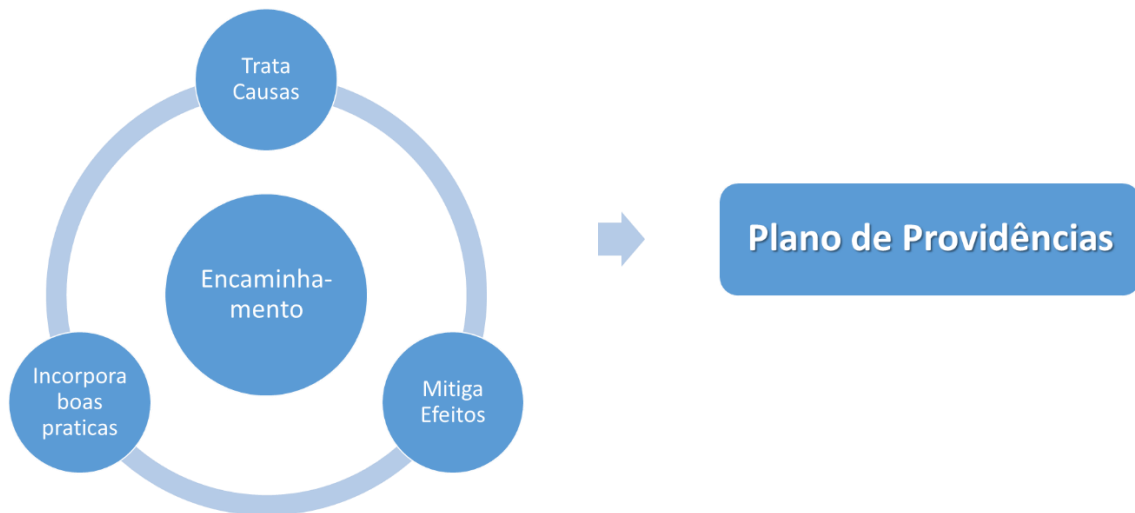
### 7.9. Propostas de encaminhamento

As propostas de encaminhamento são o fruto de todo o trabalho de caracterização do achado e seus elementos, bem como sua devida evidenciação. Dessa forma, a formulação das propostas deve guardar estreita relação com esses elementos.

São as recomendações e determinações sugeridas pela equipe de auditoria para corrigir as impropriedade e irregularidades identificadas, recompor o erário ou divulgar boas práticas.

Nas propostas de encaminhamento, sugere-se também a responsabilização dos gestores, a aplicação de multa, a condenação em débito, a aplicação de uma sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, entre outras medidas.

A confecção da matriz de achados é uma boa oportunidade para raciocinar-se na proposta de encaminhamento tendo em vista a solução dos problemas ali tratados.



Uma boa proposta de encaminhamento é aquela que indica medidas para tratar as causas identificadas, seja eliminando defeitos nos processos de trabalho, seja realinhando produtos às necessidades das políticas públicas, ou mesmo afastando agentes públicos quando a causa dos problemas for subjetiva.

Um controle de qualidade interessante é a equipe fazer um exercício de imaginar futuros possíveis em que as deliberações foram propostas e verificar se realmente elas tem potencial para eliminar todas as causas dos problemas identificados (discrepâncias entre a situação encontrada e o critério).

Outra característica importante de propostas de encaminhamento bem-feitas é a que indica a mitigação dos efeitos da discrepância entre situação encontrada e o critério adotado, seja com o realinhamento dos resultados da política com seus objetivos traçados em regulamento, seja com a recuperação de recursos públicos desviados ou perdidos, seja com a punição de responsáveis por irregularidades.

### **7.10. Plano de providências ou Plano de ação**

Por fim, as propostas de encaminhamento acabam valendo muito pouco caso não sejam monitoradas. A sistemática do monitoramento inicia-se antes da formalização do processo propriamente dito. Quando da proposição de deliberações que a Unidade Técnica avalie que devam ser monitoradas, as seguintes propostas devem ser também elaboradas: i. de realização de verificação do cumprimento das deliberações; e ii. de fixação de prazo para cumprimento das deliberações e/ou para elaboração e remessa de plano de ação.

O plano de ação é o documento elaborado pelo gestor do órgão/entidade fiscalizado que explicita as medidas que serão tomadas para fins de cumprimento das deliberações e/ou para solucionar os problemas apontados. Deve conter, no mínimo, por deliberação: i. as ações a serem tomadas; ii. os responsáveis pelas ações; e iii. os prazos para implementação.

Para determinadas deliberações, é recomendável, ainda, que o plano de ação contemple alguns elementos de medida, como indicadores e metas, e, quando possível, os benefícios efetivos advindos do atendimento das deliberações.

### 7.11. Benefícios

Uma etapa muito importante é a estimativa dos benefícios advindos do trabalho de auditoria. No TCU, são os débitos, multas, economias, ganhos ou melhorias decorrentes da atuação do Tribunal, sendo a materialização da eliminação dos efeitos negativos decorrentes da implementação das medidas propostas.

É importante mensurar benefícios porque: i. demonstram a relevância dos resultados obtidos; ii. motivam o gestor a implementar as recomendações e determinações; e iii. divulgam o impacto potencial da auditoria.

A mensuração dos benefícios é ainda importante como controle de qualidade das deliberações, o auditor/equipe de auditoria deve também considerar eventuais efeitos adversos que podem advir de sua implementação, procurando minimizá-los.



Os benefícios podem ser classificados quanto ao momento da apuração: i. benefícios estimados - estimados pela equipe de auditoria; ii. benefícios potenciais - encampados pela administração superior do órgão de auditoria; e iii. benefícios efetivos - comprovadamente obtidos como decorrência da implementação das medidas sugeridas.

### 8. Responsabilização

Muitos dos problemas nacionais dos processos de trabalho no setor público não se resumem simplesmente a falhas administrativas ou deficiências gerenciais, algumas delas acontecem por culpa de um determinado responsável, muitas vezes, deliberadamente.

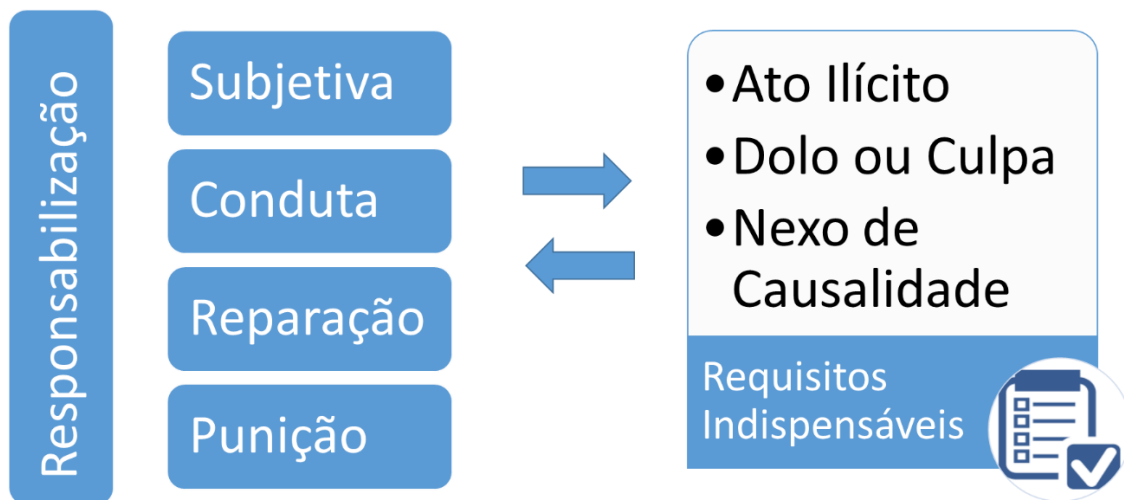
Processos de responsabilização, quando feitos de maneira deficiente, podem inviabilizar a imputação da reparação pelos agentes públicos culpados por prejuízos para a sociedade e até o tratamento das causas de achados importantes para a tomada de decisões. Por outro lado, responsabilizações equivocadas podem arruinar a carreira e a reputação de servidores públicos injustamente.

Na fase de planejamento já nos referimos à necessidade de conhecer os agentes responsáveis pelos processos de trabalho que estão abrangidos pelo escopo das auditorias, bem como seus papéis e responsabilidades. De posse desse conhecimento, o processo de responsabilização por falhas se tornará muito mais fácil e adequado, uma vez que a

pesquisa pelas evidências dos achados e dos requisitos para a responsabilização já levarão em conta esses papéis e responsabilidades ao longo da investigação.

### 8.1. Características Gerais do Processo de Responsabilização

A responsabilidade perante o TCU é subjetiva, o que significa que para sua caracterização estejam presentes os seguintes elementos: ação ou omissão,nexo causal e culpa em sentido amplo.



O ato ilícito é caracterizado por sua contrariedade à norma jurídica com ou sem a existência de dano. Enquanto o dano é caracterizado por um prejuízo eminentemente financeiro/material, a responsabilização sem a presença do dano se baseia na gravidade e na reprovabilidade de uma conduta que seja contrária à lei.

Se a conduta não é culposa ou dolosa, não há, para fins de responsabilização no TCU, responsabilidade do agente que a praticou ou deu causa. Tal conduta pode se dar por uma ação, quando houve um comportamento positivo do agente público, ou uma omissão, quando o agente público deixa de praticar um ato que tinha como responsabilidade legal que praticar.

A conduta culposa tem por base um ilícito em que o agente assumiu um risco de praticar em virtude de uma conduta que tenha praticado sem o devido cuidado, seja por negligência, imprudência ou imperícia. Já a conduta dolosa é praticada com consciência pelo agente público, que previu o seu resultado ilícito mesmo antes de praticá-lo.

A culpa pode ser ainda *in vigilando*, quando relacionada a falta de atenção ou cuidado com o procedimento de outra pessoa que está sob guarda, fiscalização ou responsabilidade do agente, ou *in elegendo*, quando vem da má escolha do representante ou preposto do responsável.

A conduta, seja ela de que tipo for, deve ser devidamente caracterizada e individualizada, uma vez que a pena, decorrente do processo de responsabilização, é individual, essencial para se exigir a reparação ou a punição proporcional.

O nexo de causal é a relação entre a conduta do responsável e o resultado ilícito, que deve ser de causa e efeito, ou seja, a conduta do responsável deve ter sido determinante para que o resultado ilícito fosse produzido.



## 8.2. Matriz de Responsabilização - Estrutura

A confecção da matriz de responsabilização tem como objetivo sistematizar os elementos essenciais da responsabilização de agentes públicos por ilícitos.

ACHADO	RESPONSÁVEL (IS)	PERÍODO DE EXERCÍCIO	CONDUTA <sup>3</sup>	NEXO DE CAUSALIDADE <sup>3</sup> (entre a conduta e o resultado ilícito)	CULPABILIDADE <sup>4</sup>
Correspondência com a Matriz de Achados	Pessoa física: nome, cargo e CPF; Pessoa jurídica de direito privado: razão social e CNPJ; Pessoa jurídica de direito público interno: nome.	Período efetivo de exercício no cargo, seja como titular ou substituto.	Ação ou omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (por ter o responsável querido produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo), praticada pelo responsável.	Evidências de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito, ou seja, de que foi uma das causas do resultado.	Reprovabilidade da conduta do gestor (não se aplica a pessoas jurídicas)
A1					
A2					
An					

A matriz de responsabilização contém os seguintes campos, conforme a figura:

- Responsável: pessoa física (nome, cargo e CPF); pessoa jurídica de direito privado (razão social e CNPJ); pessoa jurídica de direito público interno (nome);
- Período de exercício: período efetivo de exercício no cargo, seja como titular ou substituto;
- Conduta: ação ou omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (por ter o responsável querido produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo), praticada pelo responsável;

d) Nexo de Causalidade (entre a conduta e o resultado ilícito): evidências de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito, ou seja, de que foi uma das causas do resultado;

e) Culpabilidade: reprovabilidade da conduta do gestor (não se aplica a pessoas jurídicas).

O sistema fiscalis já orienta no preenchimento da matriz e possui textos padrão que devem ser avaliados quanto a sua aplicabilidade em cada caso.

CONDUTA	NEXO DE CAUSALIDADE	CULPABILIDADE
Autorizar, mediante despacho às fls. X e Y do processo Z, a realização de processo seletivo para admissão de pessoal sem ampla divulgação, quando deveria ter procedido à realização de concurso público.	A autorização da realização de processo seletivo para admissão de pessoal sem ampla divulgação resultou na contratação de pessoal sem obediência aos princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade e publicidade.	Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.  É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável ter realizado concurso público para admissão de pessoal ao invés de autorizar processo seletivo para admissão de pessoal sem ampla divulgação.

### 8.3.Responsabilização em processo apartado

Para que o processo de responsabilização feche seu ciclo é necessário que, após o julgamento do processo relativo à auditoria, sejam feitas citações e audiências, conforme o caso, de forma a cumprir o princípio do contraditório e da ampla defesa, o que aconselhamos que seja feito em processo apartado da auditoria.

Devido a processualística própria do TCU, exercer o direito de defesa pode ser um longo caminho, podendo durar vários meses até uma condenação ou uma absolvição, o que poderá comprometer a tempestividade e, por consequência, a eficácia das proposições da equipe de auditoria, caso as audiências e as citações sejam feitas no curso da auditoria.

Auditoria é um processo de asseguaração, o que significa que, ao final, o auditor e/ou a equipe terão tomado todas as medidas necessárias para ter um razoável nível de certeza a respeito da regularidade ou das irregularidades em relação aos critérios adotados e que sejam materialmente relevantes dentro do objeto analisado, ou seja, a auditoria já terá cumprido o seu papel inicial de diagnosticar e propor soluções.

Dessa forma, aconselha-se que seja autuado um processo de responsabilização em separado do processo da auditoria para que os responsáveis possam exercer o direito do contraditório e da ampla defesa.

Tal providência irá viabilizar que o TCU delibere a respeito de medidas corretivas e faça os devidos monitoramentos e ajustes posteriores para colocar em curso uma transformação positiva dos processos de trabalho objeto da auditoria, ao mesmo tempo que cumpre, em paralelo, todos os trâmites processualísticos para cumprir com o dever de dar todas as oportunidades para que o responsável exerça seu direito de ampla defesa e contraditório.

## MODULO RELATÓRIO DE AUDITORIA

A fase de relatório na auditoria é a hora de utilizarmos todas as informações reunidas até aqui para convencer todos os usuários das conclusões da equipe de auditoria e da pertinência de suas proposições para a solução dos desvios encontrados no decorrer de todo o processo de auditoria em relação ao critério adotado.

Para isso o auditor deve estar totalmente seguro de suas conclusões antes de começar a desenhar a estrutura do relatório, uma vez que essa não é a peça ideal para se chegar a conclusões, mas é uma peça de convencimento, devendo ser desenhado para isso e utilizando-se das estruturas textuais que favorecem o convencimento e o entendimento do que se quer transmitir. No caso de uma auditoria, o que queremos transmitir são os achados e as proposições.

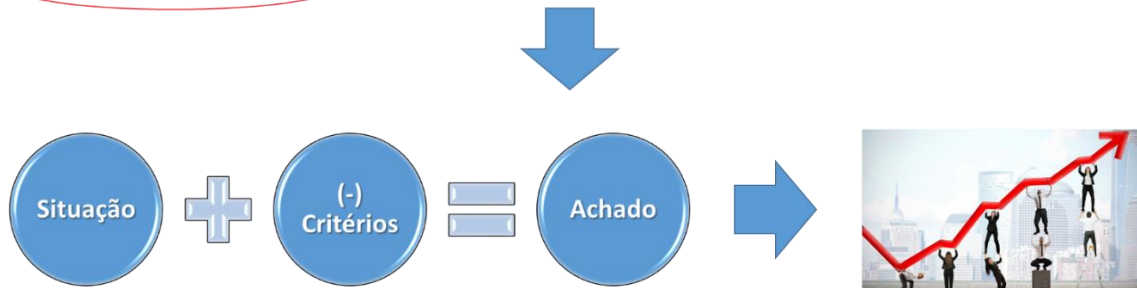
Para isso, antes de iniciar a criação do relatório o ideal é que a equipe já tenha definido os seguintes elementos:

- a. **Público alvo:** quem é o público alvo que quero atingir, não em tese, mas na realidade. Quais são seus interesses, suas expectativas, seus conceitos sobre o objeto estudado, como eles se encaixam nos objetivos de transformação da realidade pretendido?
- b. **Objetivo:** qual o problema que chegou até o TCU, como ele chegou, em que contexto, o que descobrimos que nos motivou a trabalhar com o objeto e o escopo escolhidos, o que fizemos diante disso e o que pretendemos?
- c. **Dados relacionáveis:** como vamos deixar o usuário do relatório seguro de que nossas conclusões são verdadeiras e de que nossas propostas são adequadas, como tornar dados em informações importantes e que suportem as ideias expostas, como apresentar essas informações no menor espaço possível?
- d. **Persuasão:** o que comove e o que move os usuários do relatório, como persuadir o usuário responsável por mudar a situação encontrada a agir, como persuadir os interessados no objeto a pressionarem?

### 1. Relatório de Auditoria e Objetivos de uma auditoria

O relatório faz parte do cumprimento dos objetivos gerais da auditoria, justamente na parte de reportar aos usuários desse relatório, clientes da auditoria, sobre a aderência do objeto aos critérios escolhidos ou suas diferenças, bem como sobre as proposições de soluções que levem a melhoria de resultados nos processos de trabalho escopo da auditoria.

Objetivo geral de uma auditoria: comparar uma situação encontrada com um critério e reportar as diferenças e propor soluções que levem a resultados transformadores







As NAT prescrevem que “para cada auditoria, os auditores devem preparar um relatório por escrito, em linguagem impessoal, cujo conteúdo deve ser de fácil compreensão, isento de imprecisões e ambiguidades, incluindo apenas informações devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes e, sobretudo, objetivo, convincente, construtivo e útil.”

## 2. Principais fontes de informação para a confecção do relatório

Como já foi dito, antes de iniciarmos a confecção do relatório é interessante que seja feita uma revisão dos papéis de trabalho, principalmente de alguns documentos chave no processo de auditoria, conforme seus objetivos, resumidos na figura a seguir.

### Objetivos

Matriz de Planejamento	Matriz de Achados	Matriz de Responsabilização	Papeis de Análise
 <p>Sistematizar objetivos, ferramentas, planejamento</p>	 <p>Sistematizar achados, propostas, evidências</p>	 <p>Sistematizar responsáveis, condutas, culpabilidade</p>	 <p>Chegar a uma conclusão ligada aos objetivos da auditoria</p>

### Clientes internos

Tais documentos chave tem como público principal o público interno e servem fundamentalmente para que auditor e equipe cheguem a conclusões sobre a aderência ou não da situação encontrada com os critérios eleitos como parâmetro de comparação para chegarmos aos achados de auditoria.

A revisão prévia desses documentos dará a equipe e aos interessados internos na auditoria segurança quanto à metodologia planejada, ao seu seguimento ou eventuais alterações ocorridas durante o andamento dos trabalhos, à pertinência e à completude das análises,

aos requisitos das evidências coletadas e às ponderações necessárias ao processo de responsabilização (ainda em etapa preliminar).

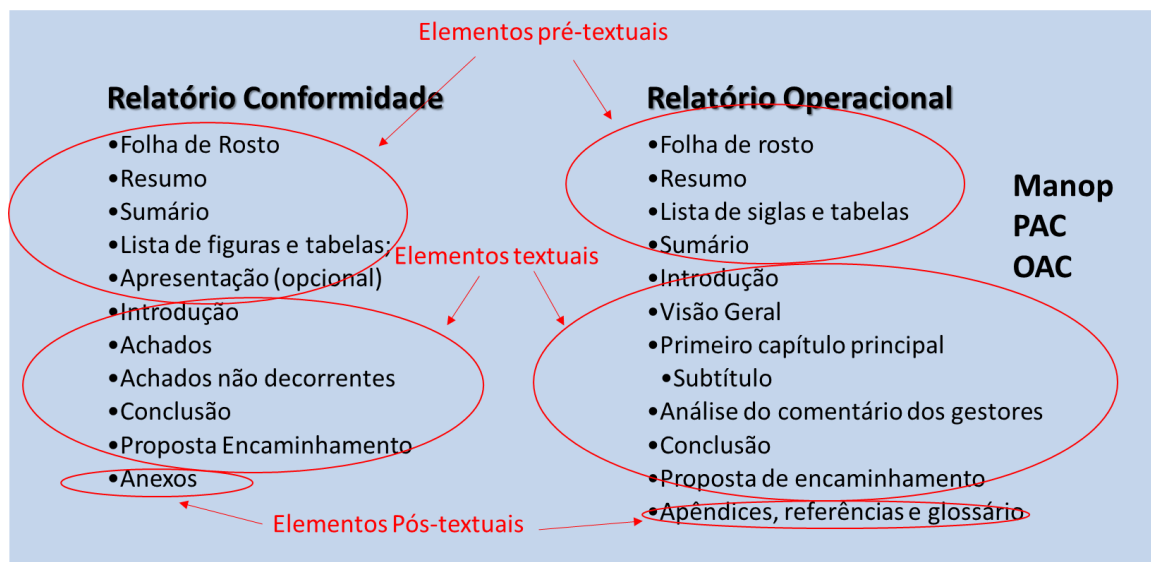
A revisão e a organização preliminar dos papéis de trabalho irão facilitar o desenho do relatório, a contribuição dos interessados (supervisor e superiores hierárquicos) e a agregação de valor decorrente das proposições da equipe de auditoria.

Importante ter em mente que os objetivos das peças chave do processo de auditoria são muito voltados para clientes internos, logo simplesmente “verticalizar” a matriz de achados e a matriz de responsabilização não se revela uma boa estratégia para equipes que desejam ter seu relatório consumido pelos tomadores de decisão e pelos stakeholders que podem influenciar no processo de mudança da realidade percebida na auditoria.

### 3. Relatório de Auditoria Operacional x Relatório de Auditoria de Conformidade

Para as auditorias de conformidade, os padrões de elaboração do relatório estão definidos nos Padrões de Auditoria de Conformidade (BRASIL, 2010a, Seção IV). Orientações mais detalhadas foram consolidadas no documento Orientações para Auditorias de Conformidade (BRASIL, 2010b, Parte IV), que relaciona as falhas e inconsistências mais comuns observadas em relatórios e formula recomendações para reduzir a incidência dessas ocorrências.

Em relação às auditorias operacionais, os princípios e padrões estão definidos no Manual de Auditoria Operacional (BRASIL, 2010c). O manual contempla capítulos específicos para a elaboração do relatório e para o controle de qualidade das auditorias.



Embora as referências do TCU para os tipos de auditoria apresentem ligeiras diferenças, os princípios para se escrever um bom relatório, com maiores chances de ser consumido pelos tomadores de decisão e interessados no objeto de auditoria, são os mesmos. A prioridade de qualquer relatório é ser lido, nunca devemos nos esquecer disso.

### 4. Principais clientes dos relatórios de auditoria

Se a equipe souber e entender claramente quem é o público alvo de seu relatório, quem são os tomadores de decisão e quem é capaz de influenciar na implantação das mudanças que serão propostas pelo TCU, aumenta-se dramaticamente a chance de que a auditoria possa agregar valor à sociedade.

Durante a construção da visão geral do objeto, se a equipe gerenciou bem o processo de auditoria, já tem uma ideia de quem são esses *stakeholders* e provavelmente já conversou pessoalmente com muitos deles, tendo reduzido a termo seus interesses e suas funções relativas ao objeto de auditoria em documento próprio.

A seguir seguem alguns dos interesses de *stakeholders* tipicamente envolvidos nos trabalhos do TCU.

## Relatores e Colegiado

- Interesse: Achados e sua evidenciação para decisão de mérito

## Membros Legislativo

- Subsídios para atividade legislativa e suas discussões

## Alta administração

- Achados e propostas resumidos

## Gerência média

- Achados e propostas mais detalhados

## Imprensa

- Fatos que gerem audiência

## Comunidades Temáticas

- Detalhes de cada achado e propostas

## Polícia

- Crimes

## Ministério Público

- Crimes

## AGU

- Responsabilização civil

## Formuladores de políticas

- Causas de sucesso ou insucesso

## Outros órgãos de controle

- Subsídios para o controle e monitoramento na solução de problemas e cumprimento de deliberações

## Outros órgãos de avaliação

- Subsídios para a avaliação de políticas públicas, resultados

Além desses interesses um pouco mais genéricos e que podem orientar a equipe de auditoria a desenhar um relatório que atenda a todos utilizando-se de figuras, infográficos e diversos tipos de anexos e apêndices é importante conhecer os indivíduos por trás das funções-chaves que tenham influência no objeto.

Qual a linha de decisão e histórico do relator do processo no TCU? É mais conservador, é mais arrojado, como tem sido as decisões desse relator nos últimos processos relacionados a esse objeto? Se alinham às propostas da equipe ou é necessário reforçar os argumentos ou adicionar detalhes para convencimento de uma mudança de direção em suas decisões? Reuniões com os gabinetes dos relatores previamente ao desenho do relatório podem ser importantes para alinhar expectativas e facilitar o entendimento entre equipe de auditoria e relator.

Também é importante conhecer a pessoa do dirigente máximo das instituições que comandam as operações chave ligadas ao objeto de auditoria e dos atores que têm influência direta nelas. Há quanto tempo estão trabalhando com esse objeto? Qual a experiência prévia deles com o TCU? Qual a experiência deles com os assuntos ligados ao objeto de auditoria? Teve uma nomeação preponderante política ou técnica? Servidor de carreira? Moderno, arrojado ou mais conservador? Lembre-se que essas pessoas é que tem o poder de mudar a realidade do objeto de auditoria e devem ser convencidas a isso.

## 5. Princípios a serem seguidos na elaboração do relatório de auditoria

As NAT estabelecem alguns princípios que podem ser resumidos no quadro abaixo e que constam nos principais referenciais de auditoria do TCU:

C	CLAREZA – Produzir textos de fácil compreensão;
	CONVICÇÃO – Expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada;
	CONCISÃO – Ir direto ao assunto e transmitir o máximo de informações de forma breve, exata e precisa;
	COMPLETUDE – Apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria e permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas;
E	EXATIDÃO – Apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaços para contra-argumentações;
R	RELEVÂNCIA – Expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria;
T	TEMPESTIVIDADE – Cumprir o prazo para a elaboração do relatório sem comprometer a qualidade, para que ele possa ser útil a quem cabe tomar as providências necessárias;
O	OBJETIVIDADE – Apresentar de forma imparcial evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados;

Muitas equipes do TCU já tiveram contato com esse quadro e o conhecem bem, porém é necessário ir além e entender na prática como trabalhar com esses princípios, abaixo seguem algumas dicas de como praticá-los:

**Clareza:** Escreva textos na ordem direta e sem espaçar demasiadamente o sujeito do verbo. Use as palavras mais simples do vocabulário, evite jargões e expressões excessivamente técnicas, palavras em latim ou em outro idioma. Tais palavras ou expressões podem excluir públicos importantes do entendimento dos textos e até dificultar a vida de pessoas já habituadas a eles.

**Convicção:** Devemos apresentar firmeza em nossas afirmações. Lembre-se que a auditoria é um trabalho de asseguarção, logo o relatório deve passar segurança em cada

afirmação. Palavras e expressões como “salvo melhor juízo”, “parece que”, “leva a crer”, etc. não contribuem para um texto convicto de suas conclusões. Se as evidências que suportam as conclusões da equipe/auditor possuem os requisitos de relevância, suficiência, validade e confiabilidade, não há motivos para não ser assertivo e sem ressalvas quanto a elas.

**Concisão:** Escreva apenas o essencial para passar cada mensagem no texto. Para conseguirmos concisão em um texto temos que ser disciplinados. Uma boa dica é definir a quantidade de páginas e informações que os assuntos irão ocupar no texto final do relatório conforme a sua importância na tomada de decisão de quem irá consumir o relatório. Uma revisão em busca de palavras, períodos e parágrafos “vazios”, que podem ser retiradas do texto sem prejuízo para o entendimento do assunto após a construção da primeira versão do relatório também pode ser bastante útil. Lembre-se ainda que introdução e visão geral são úteis apenas para situar o leitor, não gaste mais de 3 páginas nessas duas partes. Além disso, gráficos e infográficos conseguem informar num espaço relativamente pequeno o que, num texto escrito, seria descrito em várias páginas de explicações.

**Completo:** Não basta apenas o texto ser conciso, mas ele terá também que ser completo do ponto de vista do leitor, que deverá ficar convencido das conclusões da equipe e ainda ter uma visão completa dos fatos relevantes para sua tomada de decisão. Para isso, podemos utilizar os anexos e apêndices construídos conforme as aspirações de cada público interessado no relatório. Dessa forma, a parte nobre do relatório pode ficar concisa, ao mesmo tempo que os anexos e apêndices podem ser consultados conforme a demanda de cada público, que poderá adicionar detalhes de acordo sua necessidade de compreensão.

**Exatidão:** Quanto mais exato o texto maior a possibilidade de os consumidores do relatório ficarem convencidos da necessidade de implementação das propostas da equipe. A exatidão é construída em todo o processo de auditoria e expressa ao final, conforme o nível de asseguarção fornecido pela auditoria. A equipe deve se expressar sobre a aderência ou não aos critérios de auditoria eleitos (sejam eles de performance ou de conformidade) em todos os seus aspectos materialmente relevantes.

**Relevância:** Há pelo menos duas maneiras de se cumprir com esse princípio. A primeira maneira é que o mais relevante deve vir sempre primeiro no texto. A segunda maneira está relacionada com o princípio da concisão, uma vez que devem ser eliminados todos os textos que não contribuem para a tomada de decisão dos consumidores do relatório. Uma boa dica é sempre ter em mente que o leitor, desde seu primeiro contato com o texto no título, pode abandonar a leitura a qualquer momento e deve levar a mensagem mais importante na sequência capa, resumo, sumário, introdução, conclusão e desenvolvimento dos capítulos.

**Tempestividade:** Uma vez que todas as informações e recursos necessários para a elaboração do relatório foram construídos antes de iniciarmos a confecção do relatório, não há motivos para que haja demora na entrega do relatório, sendo essa a etapa mais curta de todo o processo.

**Objetividade:** A objetividade aparece naturalmente quando seguimos no relato dos capítulos principais a estrutura dos achados. Seguindo essa estrutura, será apresentada a situação encontrada, o critério, conseqüentemente as diferenças entre eles, a causa dessas diferenças, os efeitos negativos, boas práticas, bem como proposições para solucionar o quadro apresentado e os benefícios decorrentes de sua implantação. O correto gerenciamento do processo de auditoria irá garantir a imparcialidade necessária a qualquer trabalho produzido pelo TCU.

## 6. Estrutura do Relatório e das informações

Outra providência recomendada para antes de começarmos a escrever o conteúdo do relatório é definir sua estrutura no processador de textos, adicionando os títulos de cada capítulo que irá compor o relatório, automatizando o sumário e definindo o tamanho de cada uma de suas sessões e as peças que comporão apêndices e anexos.

Abaixo segue uma sugestão de estrutura de relatório que contempla todas as peças indicadas:

Capa

Folha de Rosto

Resumo

Sumário

Introdução

Visão Geral

Capítulos Principais (Mensagem)

- Subtítulos (Mensagem)

Conclusão

Proposta de Encaminhamento

Indexação

Lista de figuras e tabelas

Lista de Siglas

Apêndices, referências e glossário

Para a inserção de capa do relatório no fiscalis, cujas dicas de confecção virão mais à frente, basta inserir sessão antes da folha de rosto automática disponibilizada pelo sistema (utilizando-se o MS Word).

Após montar esse esqueleto de relatório, é importante automatizar a formatação dos títulos e dar hierarquia a estrutura montada, o que possibilitará também a automatização do sumário do relatório, o que irá facilitar as alterações posteriores no texto.

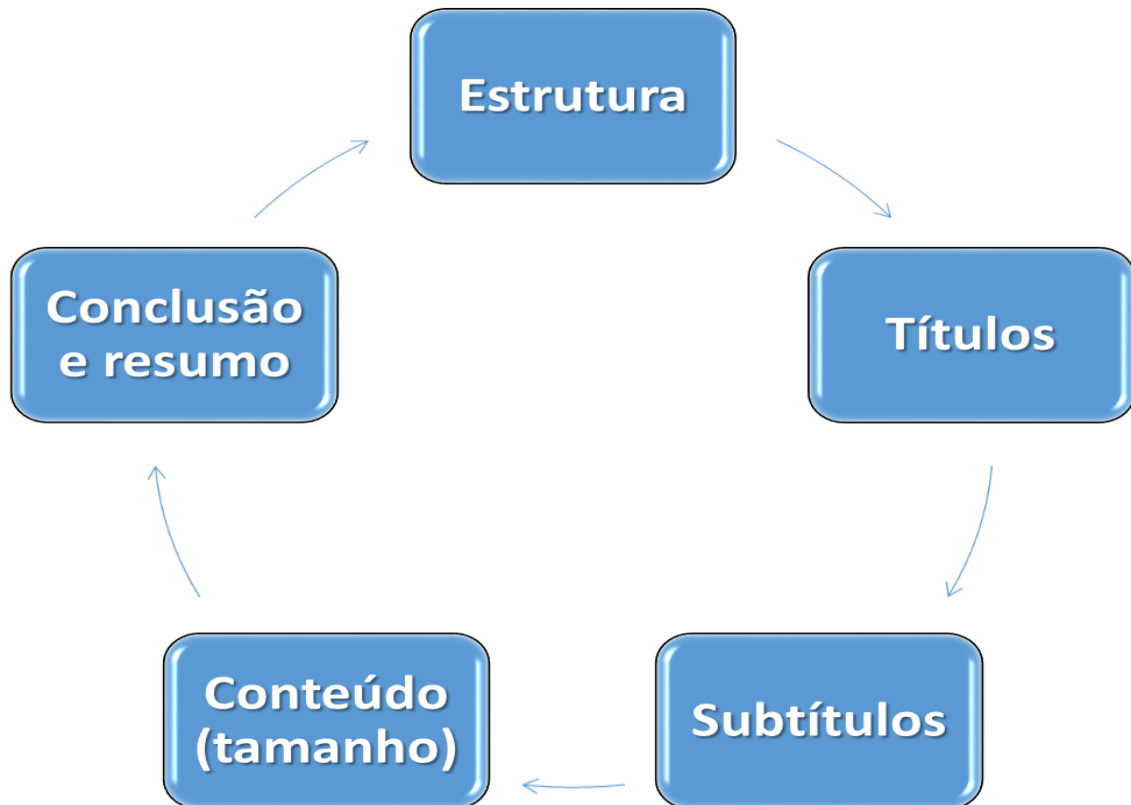
## 7. Construção do modelo para trabalhar

Logo após definirmos a estrutura básica do relatório, é interessante que a equipe esteja bem sintonizada no estilo de escrita e de acordo nas partes comuns, de forma a facilitar o trabalho de quem irá consolidar as partes escritas por cada membro da equipe.

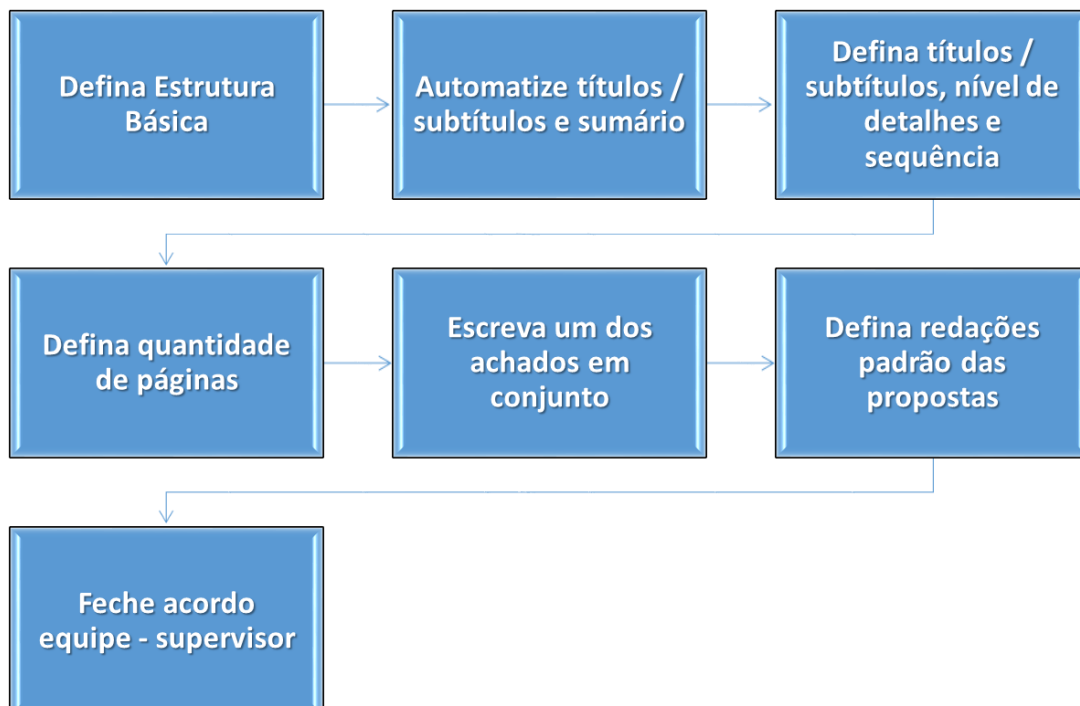
As peças chave para desenho do relatório são a matriz de achados, as análises construídas e a matriz de responsabilização, todas construídas na fase de execução da auditoria.



Com base nas informações contidas nesses documentos já é possível definir a hierarquia dos capítulos referentes aos achados, lembrando-se sempre, que é recomendado que apareçam no relatório por ordem de importância, importância essa definida como a relevância de suas informações para a tomada de decisão dos consumidores do relatório.

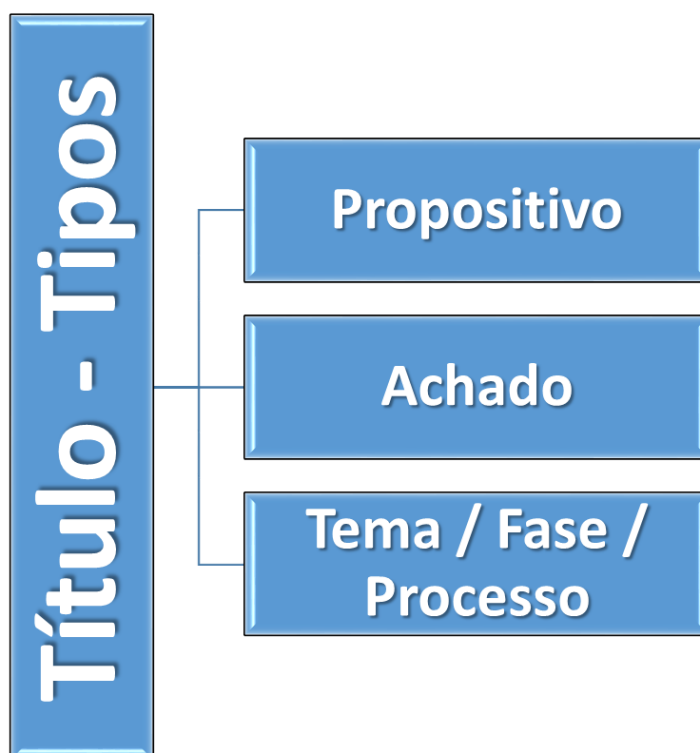


Antes dos membros da equipe começarem a escrever o relatório é recomendável que sejam definidos, em conjunto, a estrutura do texto, os títulos de cada capítulo (referentes aos achados) e seus subtítulos (se aplicável), um acordo sobre o conteúdo definindo o tamanho ocupado por cada capítulo (cuja fonte serão as análises e as matrizes), a conclusão, a introdução e o resumo.



A definição dos títulos que nomearão os capítulos principais do relatório é de suma importância, uma vez que provavelmente o sumário será uma das primeiras peças que o leitor do relatório terá acesso.

Lembre-se que a cada contato do leitor com uma nova peça dentro do relatório ele decidirá logo após prosseguir com a leitura ou não. Dessa forma os títulos dos achados devem guardar coerência com os objetivos da auditoria, traduzindo a mensagem que se quer passar para o leitor.



Pode-se destacar algumas sugestões de tipos de títulos aplicáveis aos relatórios de auditoria do TCU já utilizados:

**Propositivo:** o título se concentra em transmitir a ideia expressa no critério de avaliação escolhido pela equipe/auditor, ou seja, de como deveria ser a situação do objeto auditado, nas oportunidades de melhoria, dando muito mais enfoque em uma situação de futuro relacionada ao achado que está sendo relatado no capítulo. O título propositivo pode ser utilizado quando a equipe tem a percepção de boa vontade do gestor e perspectiva de implementação amigável das medidas necessárias para aproximar a situação encontrada e o critério.

Ex. *“Melhorias na dinâmica de seleção de beneficiários podem representar economia de R\$ 20 milhões anuais”*

**Achado:** o título se concentra mais em transmitir a diferença entre a situação encontrada e o achado, bem como seus efeitos negativos para o objeto avaliado. Pode ser utilizado quando a equipe tem o objetivo de sensibilizar o gestor ou o relator, bem como grupos de pressão, a adotar as medidas propostas de modo a eliminar as causas e mitigar os efeitos negativos que compõe o achado.

Ex. “Fraudes na seleção de beneficiários causam R\$ 20 milhões em prejuízos anualmente”

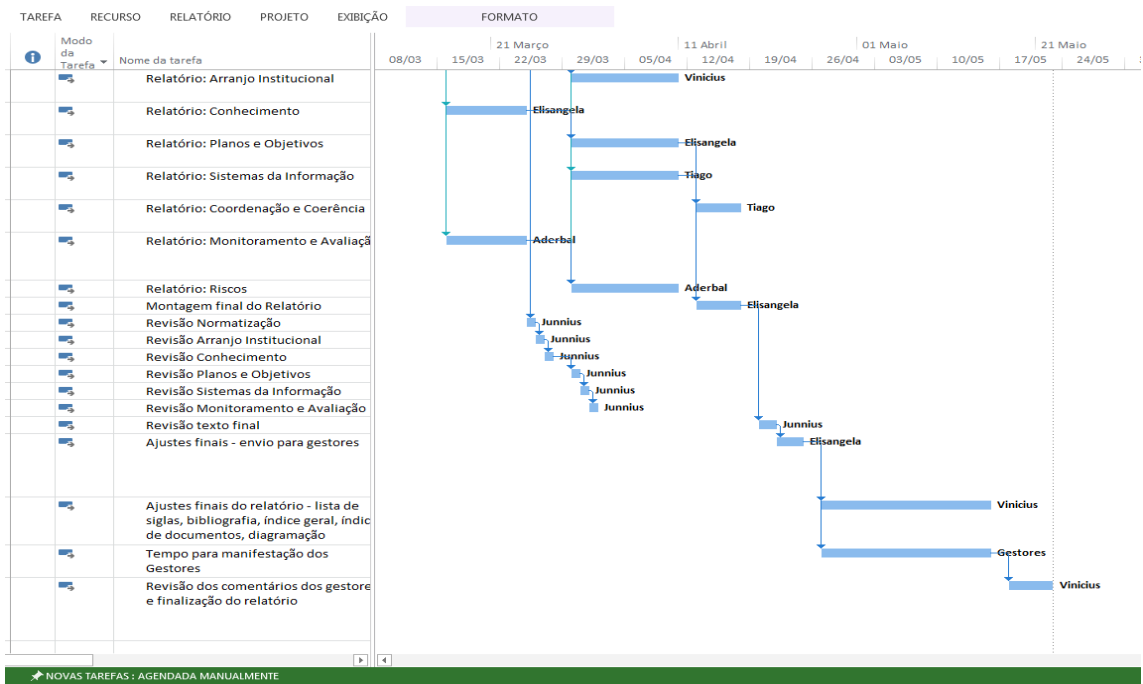
**Tema/fase/processo de trabalho:** o título se concentra mais nos meios e no objeto auditado em si, sem levar em consideração oportunidades de melhorias ou achados. Mais utilizado quando o que importa mais é que o leitor conheça o processo de trabalho e seu funcionamento, mais indicados para levantamentos de auditoria.

Ex. “Seleção de beneficiários”

O mais importante quando criamos um título é transmitirmos a ideia mais impactante e que mais favoreça os objetivos da auditoria no que se refere ao consumidor do relatório. Se o leitor tiver contato apenas com o título, que mensagem ele levará consigo?

Definidos os elementos acima é hora de revisar as datas limites de entrega, atualizando o controle de datas no MS Project ou software de planejamento que a equipe estiver utilizando.

ARQUIVO		TAREFA	RECURSO	RELATÓRIO	PROJETO	EXIBIÇÃO	FERRAMENTAS DO GRÁFICO DE GANTT		Cronograma_do_Levntamento 03-03.mpp - Project Professional	
		Nome da tarefa	Duração	Início	Término	Prede	Nomes dos recursos		Produtos	
160		Relatório: Arranjo Institucional	10 dias	Seg 30/03/15	Sex 10/04/15	159;158	Vinicius		Capítulo Arranjo Institucional	
161		Relatório: Conhecimento	7 dias	Seg 16/03/15	Ter 24/03/15	155	Elisangela		Capítulo Conhecimento	
162		Relatório: Planos e Objetivos	10 dias	Seg 30/03/15	Sex 10/04/15	161;158	Elisangela		Capítulo Planos e Objetivos	
163		Relatório: Sistemas da Informação	10 dias	Seg 30/03/15	Sex 10/04/15	158	Tiago		Capítulo Sistemas da Informação	
164		Relatório: Coordenação e Coerência	5 dias	Seg 13/04/15	Sex 17/04/15	163	Tiago		Capítulo Coordenação e Coerência	
165		Relatório: Monitoramento e Avaliação	7 dias	Seg 16/03/15	Ter 24/03/15	155	Aderbal		Capítulo Monitoramento e Avaliação	
166		Relatório: Riscos	10 dias	Seg 30/03/15	Sex 10/04/15	165;158	Aderbal		Capítulo de Riscos	
167		Montagem final do Relatório	5 dias	Seg 13/04/15	Sex 17/04/15	162	Elisangela		Relatório Final	
168		Revisão Normatização	1 dia	Qua 25/03/15	Qua 25/03/15	159	Junnius		Relatório Revisado	
169		Revisão Arranjo Institucional	1 dia	Qui 26/03/15	Qui 26/03/15	168	Junnius		Relatório Revisado	
170		Revisão Conhecimento	1 dia	Sex 27/03/15	Sex 27/03/15	169	Junnius		Relatório Revisado	
171		Revisão Planos e Objetivos	1 dia	Seg 30/03/15	Seg 30/03/15	170	Junnius		Relatório Revisado	
172		Revisão Sistemas da Informação	1 dia	Ter 31/03/15	Ter 31/03/15	171	Junnius		Relatório Revisado	
173		Revisão Monitoramento e Avaliação	1 dia	Qua 01/04/15	Qua 01/04/15	172	Junnius		Relatório Revisado	
174		Revisão texto final	2 dias	Seg 20/04/15	Ter 21/04/15	167	Junnius		Relatório Revisado	
175		Ajustes finais - envio para gestores	3 dias	Qua 22/04/15	Sex 24/04/15	174	Elisangela		Email para gestores - Relatório para comentário dos gestores	
176		Ajustes finais do relatório - lista de siglas, bibliografia, índice geral, índice de documentos, diagramação	15 dias	Seg 27/04/15	Sex 15/05/15	175	Vinicius		Versão pre - relatório dos gestores	
177		Tempo para manifestação dos Gestores	15 dias	Seg 27/04/15	Sex 15/05/15	175	Gestores		Comentários dos Gestores	
178		Revisão dos comentários dos gestores e finalização do relatório	5 dias	Seg 18/05/15	Sex 22/05/15	177	Vinicius		Relatório final com avaliação dos comentários dos gestores	

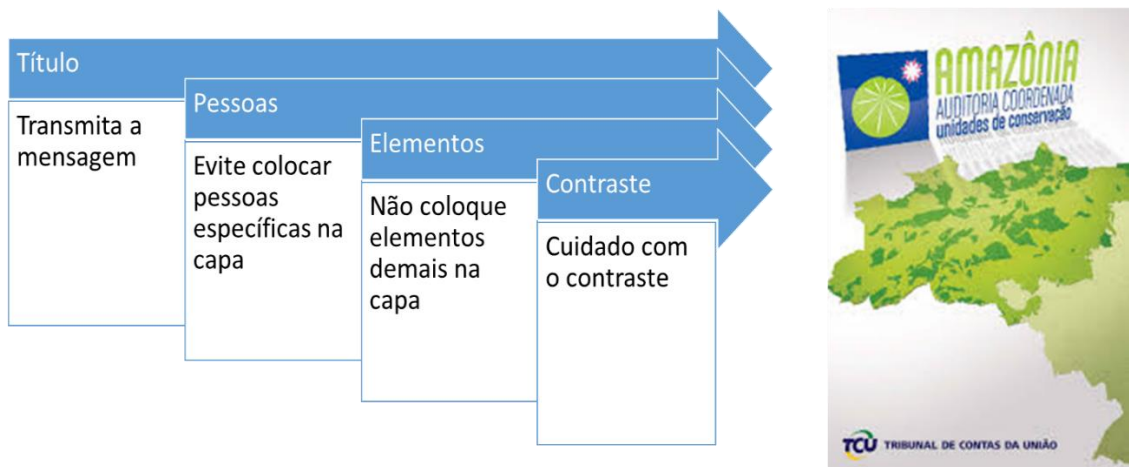


Como já mencionado, o planejamento deve ser atualizado durante todo o período. Tal providência faz parte do controle de riscos e de qualidade feito ao longo de todo o trabalho e contribuirá para manutenção do nível de asseguração elevado.

### 8. Confecção da Capa do Relatório

Seja na internet, seja em reuniões onde a equipe vai levar o relatório para o gestor, a primeira coisa que o potencial consumidor dos relatórios do TCU irá ter contato é com a capa, seja ela qual for. Esse contato pode favorecer a abertura desse relatório pelo público alvo ou até fazê-lo desistir de seu consumo.

Não é necessário ser um designer gráfico ou possuir cursos para fazer uma boa capa para seus relatórios. Seguir algumas dicas como as elencadas a seguir pode ser bastante útil.



Escolha um título que transmita a mensagem. Numa auditoria operacional, em que o objeto é um programa de governo, por exemplo, o auditor pode colocar uma mensagem na capa que remeta ao potencial de melhoria de performance potencial com a

implementação das deliberações do TCU, junto com o título da auditoria ou o nome do programa auditado. Já numa auditoria de conformidade, pode ser ressaltado o prejuízo financeiro ou social decorrente das irregularidades encontradas.

Além das mensagens escritas, outros elementos visuais com figuras, gráficos, fotos, etc. ajudam o leitor a processar a mensagem geral que se quer transmitir com o relatório. Uma dica é evitar pessoas específicas na capa, uma vez que o personagem pode acabar sendo mais importante que a mensagem.

Usar pessoas na capa, porém, pode gerar empatia entre o leitor e o relatório, mas é mais provável que isso aconteça com pessoas que representem uma ideia como, por exemplo, um relatório na área de reforma agrária com uma pessoa que possa ser claramente identificada como lavrador ou um relatório em uma auditoria de obras com um engenheiro na capa.

Independentemente de se usar pessoas, figuras, desenhos ou qualquer outro elemento visual na capa, o importante é não exagerar. O excesso de elementos visuais numa capa pode passar a ideia de que o texto não é técnico, atrapalhar a estética da capa e/ou carregar demais o leitor com informações que tirem o foco do principal.

Importante também ficar atento no contraste entre o texto escrito e os demais elementos visuais. É importante que o título, subtítulo, marca do TCU e outros elementos escritos fiquem visíveis facilmente. E, se houver muitos elementos de diversas cores e formatos na capa, mais difícil será para organizar as cores da sua capa.

Para um bom contraste entre texto e figuras de fundo, uma dica é utilizar as cores presentes nas próprias figuras de fundo pelo recurso de cópia de cores presente na maioria dos aplicativos utilizados para construção de capas e editores de texto ou aplicar um filtro de cores com transparência reduzida em primeiro plano em relação às figuras/fotos de fundo para atenuar seu brilho e aumentar o contraste em relação ao texto.

Existem diversos aplicativos e softwares que podem ser usados por qualquer profissional para construção de capas como o google desenhos, o Microsoft word, o canvas, o correl draw, etc.

## **9. Resumo**

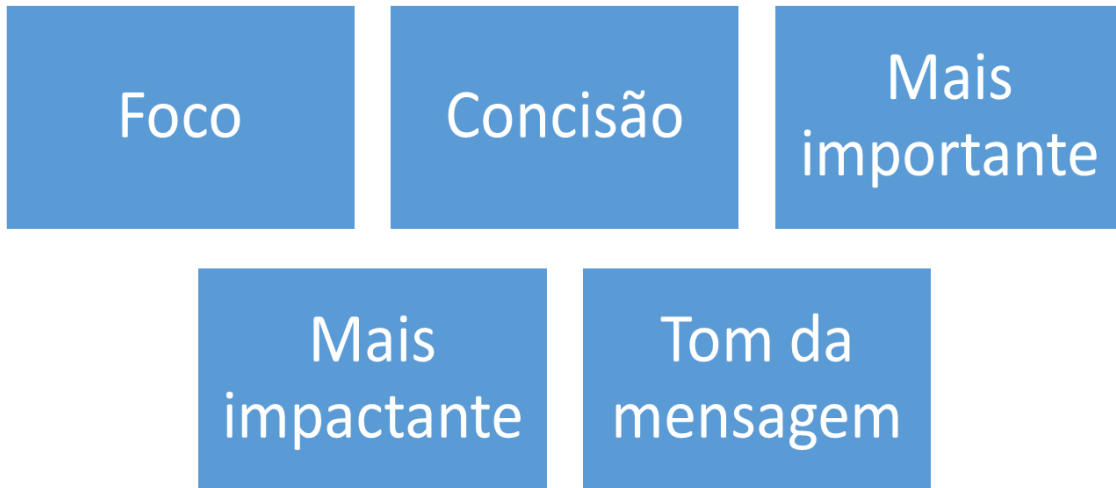
Aconselha-se que o texto do resumo seja o primeiro a ser escrito e, se possível, de forma consensual e conjunta pelos membros da equipe para que todos ajudem a extrair o que há de mais importante e nobre em todo o processo de auditoria. É necessário que a equipe tenha uma noção de todo da auditoria para melhor contribuir com a confecção dessa peça.

Os gestores de mais alto nível hierárquico e tomadores de decisão não têm tempo para textos longos ou que não agregue valor aos seus processos de trabalho. Provavelmente, para a maioria do público alvo a ser atingido pelos relatórios do TCU, o resumo será o único contato possível com os resultados e as propostas da equipe de auditoria e, por isso, é uma parte tão nobre do trabalho.

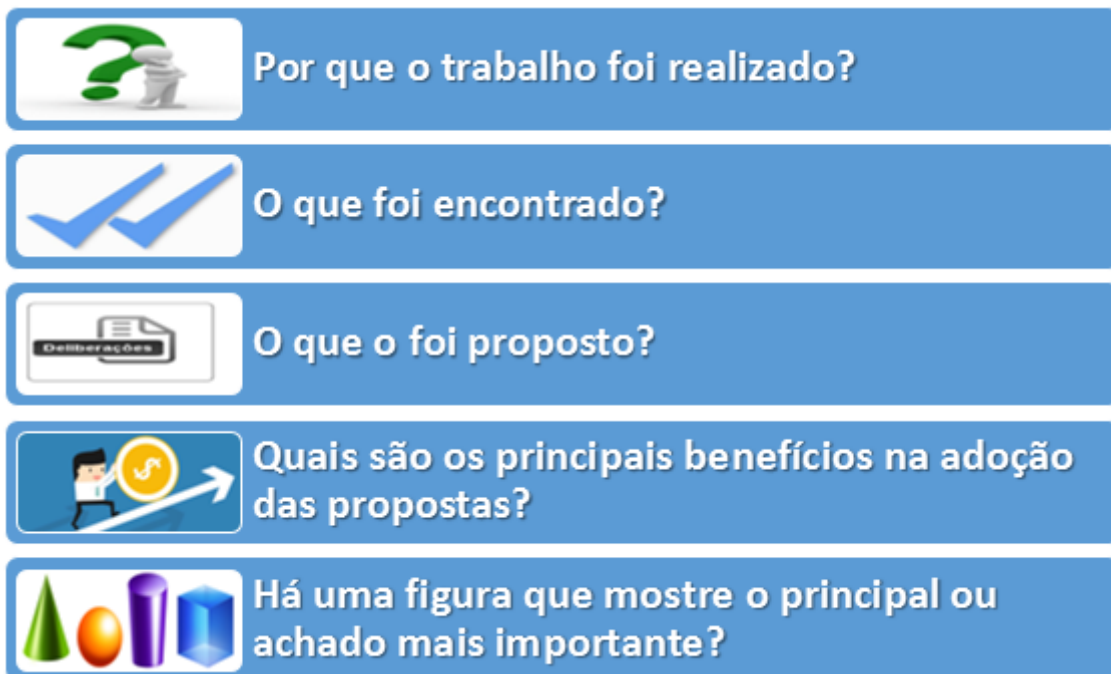
Aconselha-se que o resumo da auditoria não ultrapasse uma página de tamanho. Escrever o resumo primeiro ajudará a equipe a ter foco e ajudará a desenvolver os demais capítulos

com a concisão necessária, selecionando aquilo que há de mais importante e impactante nos resultados do trabalho empreendido.

O resumo tem também o objetivo de dar o tom da mensagem que será transmitida no texto e, assim como os títulos pode ser mais propositivo ou mais focado nos problemas (diferenças entre a situação encontrada e o critério adotado).



Quanto ao conteúdo, aconselha-se que o resumo tenha foco nas motivações para que o trabalho fosse feito, nas conclusões obtidas pela equipe, nas propostas e nos benefícios a serem obtidos com a adoção das propostas. É interessante também que o resumo contenha uma figura representativa da principal mensagem a ser passada na auditoria, deixando o texto menos denso.



**Por que o trabalho foi realizado?** Nessa parte é a hora de resgatar o problema de auditoria ressaltando o contexto que deu início a auditoria, o que levou o TCU a eleger o escopo escolhido e quais os objetivos o TCU buscou ao realizar a atividade de controle.

O importante é que os potenciais consumidores do relatório se sintam identificados com o trabalho ou percebam a sua importância para a sociedade.

**O que foi encontrado?** Essa é a parte que os interessados têm o maior interesse, uma vez identificados com os propósitos por trás da auditoria. O ideal é que o texto seja balanceado ressaltando não só os problemas e as oportunidades de melhoria, mas também os pontos positivos relacionados ao objeto. Importante que o que foi encontrado responda ao problema de auditoria, respondendo as questões de auditoria.

**O que foi proposto?** As propostas da equipe de auditoria devem estar resumidas de forma que mostrem que tem o potencial de eliminar as principais causas dos problemas, mitigar seus efeitos e incorporar boas práticas.

**Quais os benefícios das propostas?** O que a sociedade tem a ganhar com as propostas da equipe de auditoria.

## EM RESUMO

### Por que a auditoria foi realizada?

O TCU tem entre seus objetivos estratégicos o de “aprimorar a governança em organizações e políticas públicas”. A SecexAmbiental, por sua vez, tem 3 objetivos principais relacionados à realização de ações de controle: “contribuir com a produção de alimentos em quantidade e qualidade para garantir a segurança alimentar do povo brasileiro e para gerar exportações”; “contribuir com a organização do meio rural e o desenvolvimento da agricultura familiar”; e “contribuir com o desenvolvimento econômico-social e manutenção do meio ambiente saudável”. Todos esses objetivos estão fortemente ligados à temática de solos. O trabalho de auditoria em governança de solos não urbanos realizado pelo TCU/SecexAmbiental teve como objetivo principal avaliar a governança das iniciativas voltadas à regulação da ocupação e do uso do solo, além das ações voltadas à sustentabilidade do solo e da água.

### Quais as principais proposições?

As propostas perante o que foi encontrado são a consolidação das leis de regulação e de ocupação do solo e de sustentabilidade do uso do solo e da água com a definição das competências entre as instituições envolvidas, sem sobreposição ou lacunas; estabelecimentos de planos de longo prazo para solo e água; consolidação e batimento de informações territoriais e aumento da escala de disponibilidade de informações de mapeamento de solos; e institucionalização de dinâmica de monitoramento e de avaliação consistente, com a integração de sistemas, construção de indicadores, e formalização de regras condizentes de aferição de resultados das políticas com seus objetivos.

Secretaria de Controle da Agricultura e do Meio Ambiente  
Contato: (61) 3316.5424

## GOVERNANÇA DE SOLOS EM ÁREAS NÃO URBANAS

*O estabelecimento de uma política pública de solo e água que defina as prioridades do Estado Brasileiro no tema, bem como um sistema de governança integrado que envolva as questões de ocupação e uso do território com o uso e a preservação da biodiversidade, do solo e da água são fundamentais para o desenvolvimento sustentável do País.*

### O que o TCU encontrou?

Como conclusões da auditoria pode-se destacar que o Estado Brasileiro precisa definir suas prioridades para a ocupação e o uso do solo e também para suas ações de promoção da sustentabilidade do uso do solo e da água, uma vez que há uma grande quantidade de legislações sobre esses temas e uma vasta gama de instituições governamentais dispersas e não integradas atuando sem uma clara delimitação de funções. Além disso, apesar de serem indissociáveis, os recursos do solo e da água são tratados em legislações diferentes e não integradas. Destaca-se ainda que o poder público impõe obrigações custosas ao dono de propriedades rurais, embora as informações tenham confiabilidade limitada, devido aos vários objetivos dessas informações, o que limita seu uso para políticas públicas ligadas à conservação do solo e da água. No que se refere ao planejamento, à coordenação e à coerência das políticas de solo e água, nota-se que é necessário que seja formalizada uma lógica de intervenção governamental que seja aderente aos problemas diagnosticados em relação ao solo e à água. É necessário também um planejamento de longo prazo integrado das políticas públicas, coordenado entre as diversas instituições envolvidas. No que se refere ao conhecimento, os achados de auditoria mostram que o País possui pouco conhecimento (*baseline*) tanto sobre a ocupação do território quanto sobre a capacidade de uso dos solos e mapeamento segundo sua tipologia, o que dificulta o estabelecimento de políticas específicas. Por último, pode-se concluir com os resultados das análises que é necessária a instituição de uma dinâmica de avaliação e de monitoramento interinstitucional, o que pode melhorar a qualidade das decisões, a transparência e a participação social nas políticas públicas de solo e água.



### Quais os benefícios esperados?

Espera-se que a adoção dessas medidas pelo Poder Público, possam estabelecer um delineamento de uma política pública integrada destinada a tratar as questões de ocupação de território e de promoção da sustentabilidade dos recursos de solo e água no Brasil. Espera-se também um planejamento de longo prazo mais efetivo, baseado em resultados de diagnósticos e objetivos específicos destinados à solução dos problemas encontrados e retroalimentado pelo resultado de monitoramentos e avaliações periódicas.

Por fim, infográficos, gráficos e figuras representativas da mensagem principal da auditoria posicionadas na sessão “*o que foi encontrado?*” contribuem não só esteticamente no resumo, mas também reduzem a densidade do texto.

## 10. Introdução

A introdução deve começar pelos motivos pelos quais a auditoria foi realizada. Iniciar uma introdução simplesmente dizendo que ela foi realizada por ordem de um acordão ou um despacho do ministro não favorece que o leitor crie empatia com o trabalho ou se identifique com os motivos pelos quais a auditoria foi feita.

Uma boa história a ser contada na introdução é esclarecer os fatos que chegaram ao TCU e o problema social ou econômico presente nesse problema, seguido da ação de controle que o TCU adotou diante desses fatos e os objetivos a serem atingidos com essa ação de controle, em resumo o “porquê” dessa auditoria.

Em seguida, é importante que a equipe esclareça como cumpriu os objetivos da ação de controle empreendida, esclarecendo as questões de auditoria, a metodologia e as suas limitações (declarando a aderência às normas de auditoria), em resumo o “como” da auditoria.



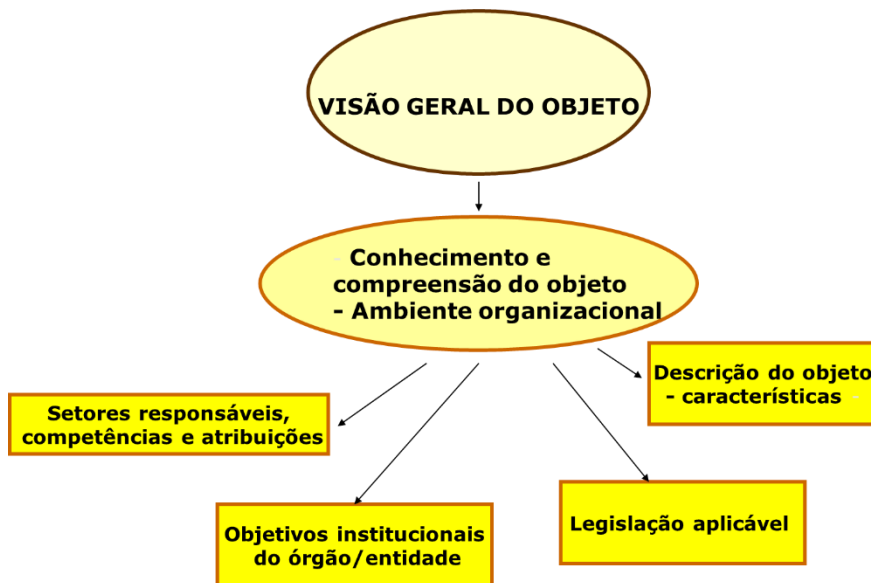
O objeto deve também estar claramente delimitado, bem como o escopo que foi analisado. Outra informação que pode ser colocada é o volume de recursos finalizados, os benefícios estimados com a ação de controle e os processos conexos e a organização geral do relatório, bem como uma visão geral do objeto, que pode ser colocada fora da introdução, em sessão própria. Em resumo o “*o quê*” da auditoria.

Recomenda-se que a introdução, sem a visão geral, não passe de uma página, pois apenas tem a função de contextualizar o leitor e esclarecer os aspectos gerais.

## 11. Visão Geral

A visão geral do objeto, construída ainda na fase de planejamento da auditoria, deve ser resumida no relatório. Deve conter uma breve descrição das características do objeto de

auditoria que sejam necessárias à sua compreensão, objetivando oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do relatório. Atenção, a visão geral não tem como objetivo dar uma aula para o leitor sobre o objeto de auditoria e, portanto, deve ser breve.



Tipicamente, a visão geral do objeto inclui informações sobre o ambiente legal, institucional e organizacional em que ele se insere, tais como legislação aplicável, objetivos institucionais, pontos críticos e deficiências de controle interno e, dependendo da finalidade da auditoria, objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisão, sistemas de controle, conforme preceitua a NAT 137.

Aconselha-se que a visão geral do objeto não ocupe mais de duas páginas.

## 12. Conclusão

Escrever o capítulo da conclusão logo depois de se escrever o capítulo da introdução e visão geral facilita que a equipe mostre que as promessas feitas na introdução foram todas cumpridas na conclusão, facilitando a comparação dos dois capítulos, permitindo assim conferir se as conclusões do trabalho cumprem o senso de propósito para o qual a auditoria foi pensada e desenhada.

A conclusão não pode ser apenas um resumo dos achados, tarefa que cumprimos no capítulo referente ao resumo da auditoria. Em primeiro lugar, a conclusão deve deixar claro que respondeu ao problema de auditoria e/ou questão fundamental de auditoria.

O problema de auditoria/questão fundamental foi desdobrado em questões de auditoria que devem ser respondidas pela equipe na conclusão. Seguindo a metodologia apresentada no curso, tais respostas serão os achados completos, com todos os seus elementos.

Responda ao problema de auditoria/Questão Fundamental

Responda às questões de auditoria

Aponte conclusões não decorrentes das questões de auditoria

Aponte sobre a possibilidade ou não de generalizar os resultados

Se pronuncie sobre a regularidade ou não do objeto auditado, dentro do escopo analisado

O texto deve ainda trazer as conclusões corretamente, apontando sobre a possibilidade ou não de generalizar os resultados encontrados. Ao fim, a equipe deve ser assertiva e direta ao concluir pela regularidade ou não do objeto de auditoria analisado em relação aos critérios escolhidos, dentro do nível de asseguarção adotado desde o início do trabalho.

### 13. Desenvolvimento dos Capítulos

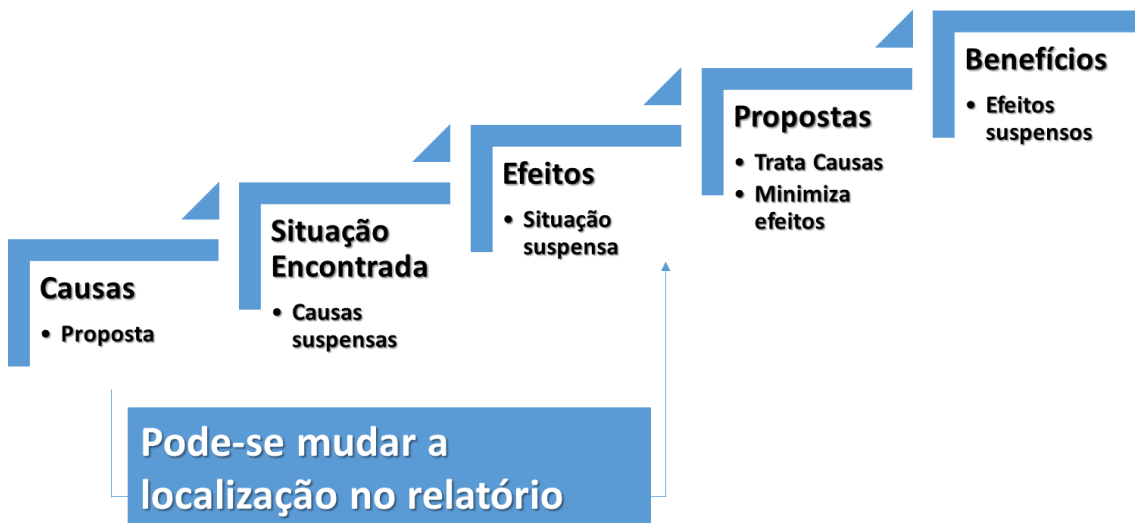
Os capítulos principais dos relatórios de auditoria do TCU são os destinados a relatar os achados de auditoria.

Por sorte, a estrutura do achado de auditoria nos dá o roteiro para contarmos uma boa história. Uma boa sugestão para iniciar um capítulo referente a achado é apresentar logo no primeiro parágrafo uma síntese, utilizando-se da mesma sintaxe do risco, só que agora devidamente evidenciado: **Devido a** (causas identificadas) **ocorreu** (situação encontrada e critério) **levando a** (consequência negativa) **impactando** (impactos dessa consequência nas dimensões do objetivo do objeto de auditoria).

Dessa forma o leitor, caso resolva abandonar a leitura no primeiro parágrafo, já levará consigo a mensagem principal do capítulo, podendo até mesmo se sentir estimulado a prosseguir com a leitura dos detalhes presentes nos parágrafos seguintes, já com a visão de todo, adicionando conhecimento à medida que passa pelos parágrafos seguintes ao primeiro parágrafo.

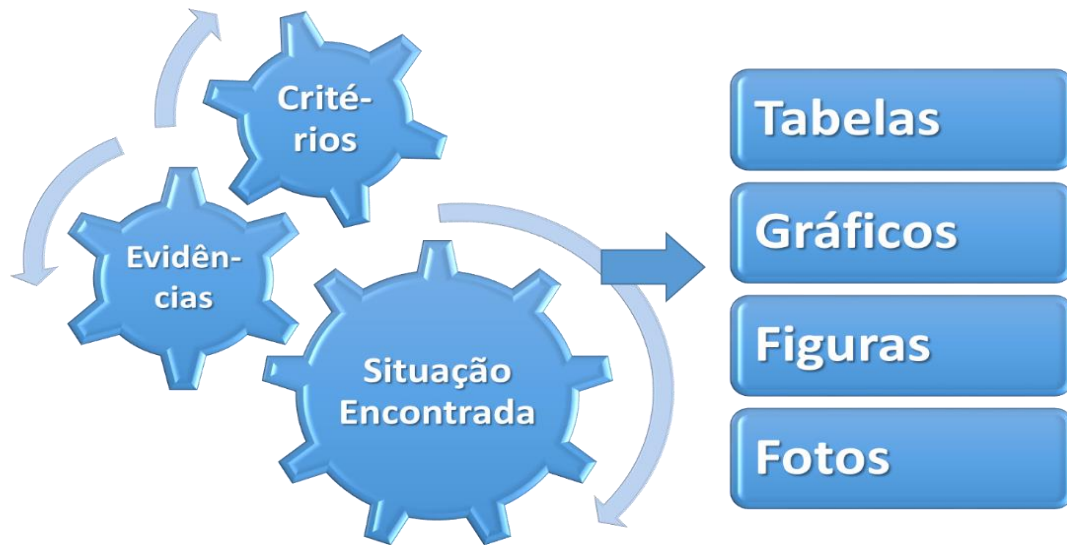


A estrutura do capítulo pode contar uma boa história de forma a comunicar o achado ao leitor e a convencer os tomadores de decisão e grupos de pressão a partirem para a ação de transformar uma realidade a ser alterada para o bem da sociedade.

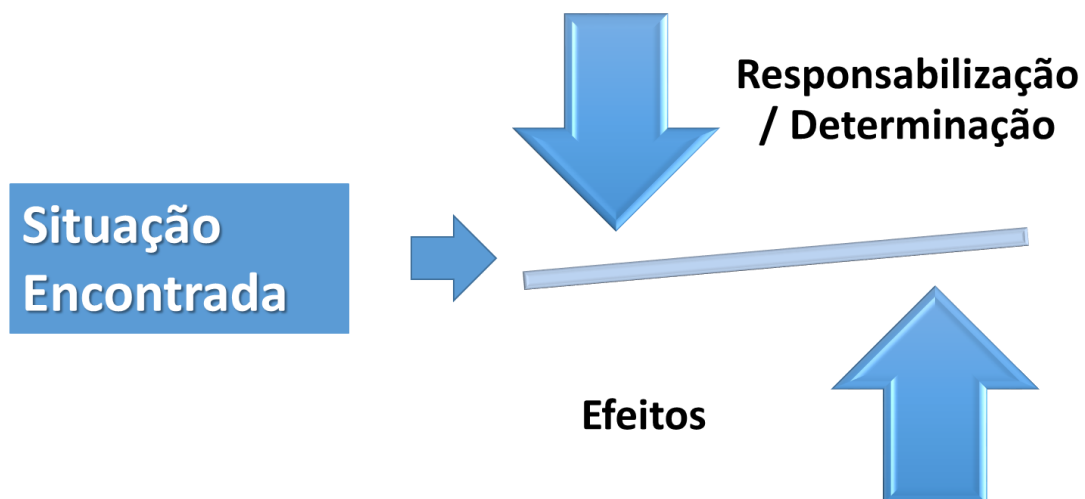


Essa história pode seguir a mesma estrutura pensada para o achado. Uma boa dica é alterar a ordem de aparição dos elementos do achado presentes nos parágrafos do capítulo.

O auditor/equipe pode iniciar o parágrafo seguinte ao de abertura contando as distorções encontradas entre a situação encontrada e os critérios de auditoria escolhidos, apresentando as evidências como elemento de convencimento.

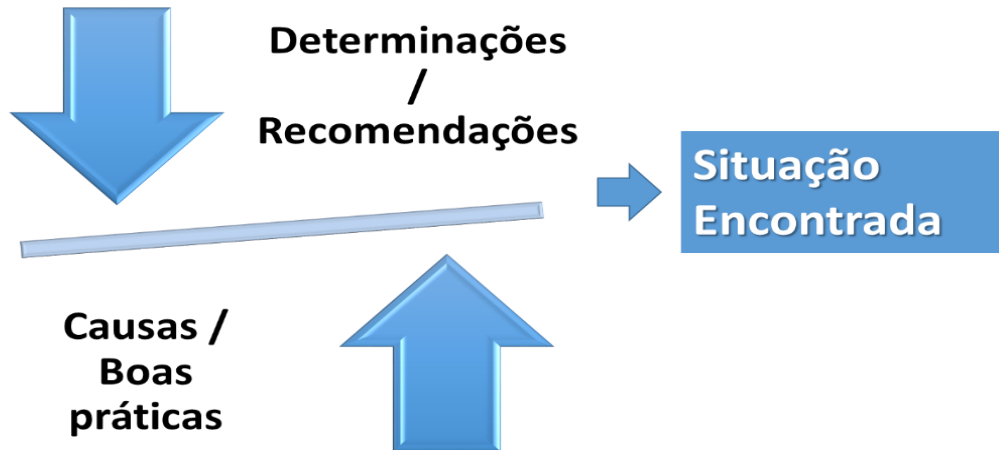


Em seguida pode-se abordar porque essa distorção localizada é ruim para a consecução dos objetivos do objeto, apresentando seus efeitos e impactos em termos de preço, prazo, escopo ou legalidade do cumprimento dos objetivos ligados ao objeto.



O passo seguinte é mostrar porque a distorção entre a situação encontrada e os critérios ocorrem, em geral por problemas ligados a defeitos provocados por pessoas, processos de trabalho ou produtos finais e/ou intermediários ligados ao objeto de auditoria.

Importante também mostrar, caso seja encontrado, algum caso real de solução de problema similar ao tratado no capítulo e que tenha o potencial de ser generalizado, aumentando assim as chances de sucesso no objeto de auditoria.



Logo após, a equipe deve indicar suas propostas que eliminem as causas, mitiguem os efeitos e incorporem boas práticas ao objeto de auditoria, mostrando em seguida o que a sociedade tem a ganhar adotando essas propostas sugeridas.

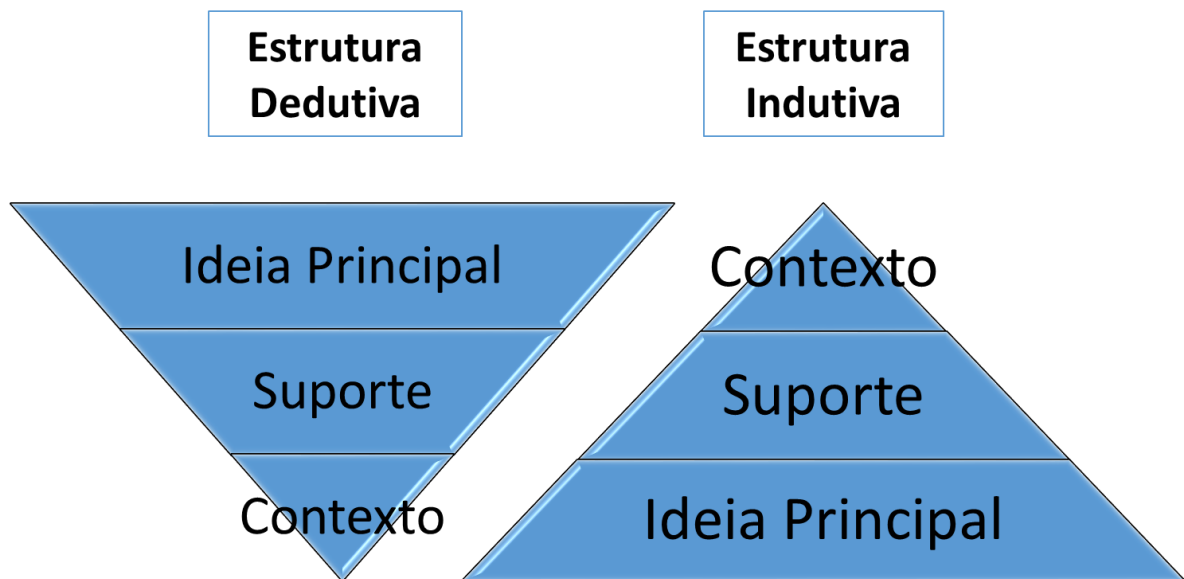
#### **14. Relatórios de Leitura Amigável**

Uma vez que a própria estrutura do achado já nos orienta a escrever o capítulo do achado, como escrever de maneira amigável para o leitor?

Podemos escrever centrados no escritor, que é o caso da estrutura indutiva ou centrados no leitor, que é o caso da estrutura dedutiva.

A escritura indutiva é mais indicada em peças utilizadas para que a equipe chegue a conclusões, como no caso das análises que dão suporte ao relatório. Nessa modalidade de escrita, iniciamos o texto com um contexto que nos faz escrever e seu entorno, adicionando suporte de ideias e logo depois chegando a uma conclusão lógica. Ou seja, não temos a conclusão de antemão para começarmos a escrever e temos que desenvolver todo um raciocínio para concluir.

Já na escritura dedutiva já chegamos à conclusão e temos que desenhar um relatório que vá convencer o leitor dessa conclusão. Começamos escrevendo a ideia principal e vamos adicionando detalhes e dando suporte a essa ideia principal, contextualizando e moldando a história que se quer contar.



Essa estrutura pode ser mantida em todo o relatório, sempre tendo como princípio “*o mais importante aparece primeiro*”.

Dessa forma, devemos ter uma frase que transmita a principal ideia na capa; na introdução, a ideia que nos transmita a motivação para o trabalho, muitas vezes mais mobilizadora que o próprio relatório; na organização dos capítulos principais, os achados devem aparecer por ordem de importância, sempre com a síntese do achado logo no início de cada capítulo; na conclusão, a resposta do problema de auditoria/questão fundamental deve ser respondida logo no primeiro plano; e, por fim, nas propostas de encaminhamento, as propostas devem aparecer conforme a ordem de importância.

O mesmo deve ocorrer para escrevermos cada parágrafo do texto, sempre com ideia principal, ideias de suporte e, por fim, o contexto. Assim, a hierarquia e a organização geral do texto ficam claras para o leitor, que vai acompanhando o texto, sempre com ideia principal formada e adicionando detalhes à medida que desenvolve a leitura, o que aumenta a chance de entendimento do conteúdo e de convencimento de sua razoabilidade.

Porém, de nada adianta uma estrutura que transmita a hierarquia do texto se as frases que compõem os parágrafos não forem efetivas para transmitir cada mensagem que se quer passar.

## FRASES EFETIVAS: claras, concisas e fáceis de entender e lembrar.

Mantenha o sujeito próximo do verbo

Posicione a fonte das informações com cuidado

Em geral, evite a voz passiva

Evite palavras desnecessárias

Expresse ações importantes em verbos e não em nomes

Evite Jargões

Explique termos técnicos

Seja impessoal

Para que as frases sejam efetivas elas precisam ser claras, concisas e fáceis de entender e lembrar. Mas como fazer isso na prática? A seguir seguem algumas dicas de como construir frases efetivas.

**Clareza:** escreva sempre na ordem direta, mantendo o sujeito o mais próximo possível do verbo. A voz passiva deve ser utilizada apenas para dar impessoalidade ao texto, quando necessário. Ficar colocando a fonte em cada parágrafo também não contribui para que o texto seja claro e fluido. Para dar segurança ao leitor, monte uma tabela e anexe ao texto principal com a origem, dentro do processo, de cada informação que deu suporte aos fatos narrados.

**Concisão:** utilize a técnica de caçar as palavras desnecessárias. Após escrever uma primeira versão do seu texto, leia com o objetivo de extrair palavras para diminuir ao máximo o texto e ainda manter todas as mensagens que você deseja passar.

**Facilidade de entendimento e lembrança:** evite utilizar jargões técnicos ou qualquer expressão que obrigue o leitor a procurar seu significado em outra parte do texto, como no glossário, ou ainda na internet. Quando utilizá-los, caso seja muito necessário, não se esqueça de explicar exatamente o que quer dizer, em linguagem leiga. Outra dica importante é expressar ações importantes em forma de verbos e não de nomes. Uma sessão onde isso é especialmente importante é a referente à proposta de encaminhamento.