



Enap

Elaboração de Relatórios de Auditoria

Módulo

2 O planejamento do relatório



Fundação Escola Nacional de Administração Pública

Presidente

Diogo Godinho Ramos Costa

Diretor de Desenvolvimento Profissional

Paulo Marques

Coordenador-Geral de Produção de Web

Carlos Eduardo dos Santos

Conteudista/s

Janaina Lucas Ribeiro (Conteudista, 2018);

Alexandre Almir Lopes da Fonseca (Conteudista, 2018);

Georgia Patricia Pinto Lins (Conteudista, 2018);

Danusa da Matta Duarte Fattori (Conteudista, 2019);

Priscila Callegari Reis (coordenadora, 2019);

Lídia Hubert (coordenadora, 2020).

Curso produzido em Brasília 2020.



Enap, 2020

Enap Escola Nacional de Administração Pública

Diretoria de Educação Continuada

SAIS - Área 2-A - 70610-900 — Brasília, DF



Sumário

2.1. Matriz de Planejamento.....	6
2.2. Técnicas para Identificação da Causa Raiz.....	7
2.3. Fase de Execução.....	19
2.4. Matriz de Achados.....	21
2.5. Achados de Auditoria.....	21
2.6. A Relação entre Matriz de Planejamento, Matriz de Achados e Relatório.....	22





Módulo

2 O planejamento do relatório

Apresentação

Como fazer para desenvolver um relatório de acordo com a estrutura do modelo utilizado pela CGU, garantindo sua qualidade, de forma que ele cumpra de fato suas finalidades?

A palavra-chave para essa resposta é planejamento. Isso mesmo! Sem um adequado planejamento, é impossível elaborar um bom relatório.

Este segundo módulo aborda, então, os seguintes assuntos: matriz de planejamento; técnicas para identificação da causa raiz; fase de execução; matriz de achados; achados de auditoria; e matriz de planejamento X matriz de achados.

Ao final do módulo, você será capaz de reconhecer a importância do planejamento para o êxito dos relatórios; terá conhecido os instrumentos que servem para auxiliar nesse processo; terá se apropriado de técnicas de análise da causa raiz e aprofundado um pouco mais o seu conhecimento sobre o elemento fundamental dos relatórios: os achados de auditoria.

Vamos lá!



Se você não sabe aonde quer chegar, nenhum vento lhe é favorável.

Seneca



Essa frase de Sêneca tem forte relação com um importante aspecto dos trabalhos de auditoria: para atingirmos um objetivo, em primeiro lugar, precisamos delimitá-lo muito bem. Depois, então, devemos definir a estratégia mais adequada para alcançá-lo. Isso significa que precisamos PLANEJAR.



Vamos refletir um pouco sobre o planejamento? Para isso, [assista ao vídeo do Secretário Federal de Controle Interno, Antônio Carlos Bezerra Leonel](#).



Então, afinal, o que é planejar?

Planejar significa “estabelecer um arranjo ordenado”[1], isto é, definir e organizar as partes ou passos necessários para alcançar determinado(s) objetivo(s).

Para que planejamos?

O planejamento cuidadoso de um trabalho de auditoria é a única forma de garantir o alcance de objetivos e de resultados relevantes que agreguem valor efetivo à gestão.

De que forma o planejamento pode contribuir para a elaboração dos relatórios de auditoria?

Sabemos que os relatórios constituem os produtos dos trabalhos de auditoria. Sabemos também que somente um trabalho bem planejado, ou seja, desenvolvido de forma organizada e racional, pode gerar um produto de qualidade, não é mesmo? Assim como a planta de uma casa determina como a casa será construída, o planejamento determina como o relatório será elaborado.

Podemos, então, afirmar que o planejamento do relatório começa durante o próprio planejamento da auditoria. Se o planejamento não definir questões relevantes, não será possível obter um relatório relevante; se as questões não forem claras, dificilmente o relatório o será. Se as questões não estiverem concatenadas, o relatório também não estará.

Dessa forma, ao planejarem os trabalhos de auditoria, as equipes devem vislumbrar como será a apresentação dos registros. Essa prática tornará a etapa mais fluida e garantirá relatórios de melhor qualidade. Para realizar o planejamento dos trabalhos e mais especificamente do relatório, as equipes de auditoria têm dois instrumentos ao seu dispor: a matriz de planejamento e a matriz de achados.

2.1. Matriz de Planejamento

De acordo com a [IN 03](#) e o MOT (disponível na pasta de materiais complementares do curso), o planejamento de auditoria ocorre em duas etapas, as quais, por sua vez, se subdividem. São elas:

A - Definição do plano de auditoria baseado em riscos

- A.1 Entendimento da unidade auditada.
- A.2 Definição do universo de auditoria.
- A.3 Avaliação da maturidade da gestão de riscos.
- A.4 Seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos.

1_ MOT, p. 49.



B - Planejamento dos trabalhos individuais de auditoria

- B.1 Análise preliminar do objeto de auditoria.
- B.2 Definição dos objetivos e do escopo.
- B.3 Elaboração do programa de trabalho (matriz de planejamento).

O programa de trabalho ou matriz de planejamento é o documento em que as equipes registram o planejamento dos trabalhos individuais de auditoria. É o instrumento que apoia as equipes de auditoria no processo de definição dos objetivos do trabalho, do escopo, dos critérios relativos ao objeto auditado e dos meios pelos quais se pretende chegar a esses objetivos.

Com o auxílio desse instrumento, os(as) auditores(as) conseguem abordar assuntos relevantes, elaborar questões de auditoria pertinentes e definir testes que possibilitem alcançar respostas para as questões de forma a emitir opiniões consistentes e capazes de contribuir efetivamente para a melhoria dos serviços públicos e de, assim, agregar valor à gestão.

Matriz de Planejamento

 [Assista ao vídeo que explica cada um dos campos da matriz de planejamento.](#)

2.2. Técnicas para Identificação da Causa Raiz

Um tipo de informação essencial para a completa elaboração dos achados e que deve ser prevista ainda na etapa do planejamento é a causa. Sem definirmos testes para a identificação da causa, é praticamente impossível identificá-la e evidenciá-la durante a execução. Para ajudar nesse desafio, apresentamos o quadro intitulado “Possíveis causas de riscos” e, posteriormente, algumas técnicas que podem ser usadas para a identificação da causa.

O quadro traz uma série de causas para problemas e riscos frequentemente encontradas nos trabalhos de auditoria. Esse quadro tem como finalidade apoiar as equipes no levantamento das hipóteses de causas que devem ser registradas na matriz de planejamento.

CAUSA = FONTES + VULNERABILIDADES	
FONTES DE RISCO	VULNERABILIDADES
Pessoas.	Em número insuficiente; sem capacitação; perfil inadequado; desmotivadas, alta rotatividade, propensas a desvios éticos e/ou fraudes.
Processos	Mal concebidos (exemplo: fluxo, desenho); sem manuais ou instruções formalizadas (procedimentos, documentos padronizados); sem segregação de funções, sem transparência.



Sistemas	Obsoletos; sem manuais de operação; sem integração com outros sistemas; inexistência de controles de acesso lógico/backups, baixo grau de automação.
Infraestrutura Física	Localização inadequada; instalações ou leiaute inadequados; inexistência de controles de acesso físico.
Tecnologia	Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção contraespionagem, controles insuficientes sobre a transferência de dados.
Eventos Externos	<p>Ambientais: mudança climática brusca; incêndio, inundação, epidemia.</p> <p>Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e de preços, contingenciamento, queda de arrecadação, crise de credibilidade, elevação ou redução da carga tributária.</p> <p>Políticos: novas leis e regulamentos, restrição de acesso a mercados estrangeiros, ações de responsabilidade de outros gestores; "guerra fiscal" entre estados, conflitos militares, divergências diplomáticas.</p> <p>Sociais: alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais, alterações nas demandas sociais, paralisações das atividades, aumento do desemprego.</p> <p>Tecnológicos: novas formas de comércio eletrônico, alterações na disponibilização de dados, reduções ou aumento de custo de infraestrutura, aumento da demanda de serviços com base em tecnologia, ataques cibernéticos.</p> <p>Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; distância de portos e aeroportos; interrupções no abastecimento de água, energia elétrica, serviços de telefonia; aumento nas tarifas de água, energia elétrica, serviços de telefonia.</p> <p>Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; novos regulamentos; alterações na jurisprudência de tribunais; ações judiciais.</p>
Governança	Competências e responsabilidades não identificadas ou desrespeitadas; centralização ou descentralização excessiva de responsabilidades; delegações exorbitantes; falta de definição de estratégia de controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão; deficiência nos fluxos de informação e comunicação; produção e/ou disponibilização de informações, que tenham como finalidade apoiar a tomada de decisão, incompletas, imprecisas ou obscuras; pressão competitiva; falta de rodízio de pessoal; falta de formalização de instruções.
Planejamento	Ausência de planejamento. Planejamento elaborado sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes, objetivos e estratégias inadequados, em desacordo com a realidade.

Fonte: Adaptado de COSO ERM e Curso de Controles Internos do TCU. SFC (2017)



Como esse quadro deve ser utilizado?

Imagine que a equipe fará uma avaliação do Programa de Alimentação Escolar. Um possível achado será a “falta de fornecimento de alimentação escolar”. Ao levantar essa hipótese, as equipes devem buscar identificar possíveis causas para esse achado. Um exemplo seria “pessoas (cozinheiras) em quantidade insuficiente”. Assumindo essa hipótese, a equipe deverá então definir testes para verificar se a hipótese levantada se confirma ou não.

Além do quadro de “Possíveis causas de riscos”, as equipes poderão também utilizar técnicas de identificação de causa raiz. Mas o que é causa raiz?

Existem três diferentes níveis de causa:

- a) Causas próximas: aquelas que levam à condição.
- b) Causas intermediárias: levam às causas próximas; são passíveis de providências para evitar que a condição ocorra novamente; podem ser ramificadas ou não.
- c) Causas raízes: causas primárias ou causas que deram origem a uma dificuldade, a um erro ou a um caso de não conformidade. São as causas mais essenciais que, se eliminadas, eliminarão o problema encontrado.

Para que haja um melhor entendimento de cada um dos tipos de causa, tomemos como exemplo um trabalho de auditoria com o seguinte critério e condição.

- Critério (situação esperada): Abastecimento regular dos insumos utilizados no atendimento à população nas unidades públicas de saúde.
- Condição (situação encontrada): Não há material hospitalar e medicamentos suficientes para atendimento à demanda no Hospital X.

Causa	Exemplo
Causa(s) próxima(s)	A aquisição de parte do material hospitalar e dos medicamentos foi feita de forma intempestiva, e outra parte sequer ocorreu.
Causa(s) intermediária(s)	- O sistema informatizado que controla os estoques do hospital auditado estava desatualizado. - Comunicação limitada entre os setores do hospital envolvidos: a) Divisão de Licitações e Contratos Administrativos; b) Almoxarifado de Insumos Hospitalares; c) Divisão de Contabilidade e Finanças; d) Setores de atendimento à população. - Ausência de normas internas formalizadas que definam os procedimentos de controle de estoque e as responsabilidades dos setores envolvidos nessas atividades.
Causa raiz	A Direção do hospital avaliou os riscos associados à logística de abastecimento dos insumos como baixos e não os priorizou na sua gestão, não atuando para mitigá-los.

Fonte: adaptado de Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Relatórios**: apostila aluno. 2013, p. GA 3-12 e GA 3-13.



As técnicas de identificação de causa raiz contribuem não só para levantar as hipóteses de causa, mas também para testar essas hipóteses em campo. Vamos conhecer algumas dessas técnicas?

1. Técnica dos cinco porquês

A técnica dos cinco porquês tem como finalidade identificar a causa raiz de um problema por meio de perguntas “por quê” sucessivas. Essa técnica ajuda a identificar, sequencialmente, as causas próximas, as intermediárias e as raízes. A quantidade de cinco “porquês” decorre do fato de que ela tende a ser suficiente para se chegar à(s) raiz(es), mas esse número não é obrigatório.

Como funciona?

A equipe faz, inicialmente, uma pergunta direcionada ao problema analisado e, depois, repete a pergunta para cada nova resposta encontrada. As perguntas devem ser feitas e também respondidas com clareza e objetividade. Veja um exemplo de aplicação da técnica:

Uma funcionária sofreu uma queda na oficina mecânica no período da manhã e outra no período da tarde (evento).

- Por quê? - Resposta: Havia óleo no chão.
- Por quê? - Resposta: Por causa de um vazamento no equipamento mais próximo do local onde ocorreram as duas quedas.
- Por quê? - Resposta: Devido a uma falha na vedação do depósito de óleo do equipamento.
- Por quê? - Resposta: Porque não foi cumprida a recomendação da equipe de manutenção, feita há 3 meses, para que algumas peças do equipamento fossem substituídas imediatamente.
- Por quê? - Resposta: Porque o novo diretor alterou os procedimentos de aquisição de peças de reposição para os equipamentos.

A técnica dos cinco porquês é vantajosa por ser de simples execução e por ajudar não só na identificação das causas de um evento, mas também na compreensão das relações existentes entre tais causas.

2. Árvore de problemas

Essa técnica consiste na representação gráfica de um problema e dos respectivos fatores causais, de modo que a organização e a visualização das informações coletadas possibilitem o entendimento das relações desses fatores entre si e com o evento analisado. De acordo com essa técnica, o evento em análise corresponde ao tronco da árvore; as raízes, às suas causas; os galhos correspondem às consequências (efeitos) do evento. A lógica dessa organização é que cada evento é consequência do que está abaixo e causa do que está acima.

Podemos tornar esse passo a passo mais dinâmico. Vejamos:



a) Com base no conhecimento obtido por meio da análise preliminar do objeto de auditoria e de outros diagnósticos realizados, defina de forma clara o evento (problema ou risco) a ser analisado. Esse evento deverá ser colocado no centro da superfície (quadro, parede, flipchart) que será usada para a construção da árvore.

b) Defina um facilitador que conduzirá a reunião/as reuniões para elaboração da “árvore” e que fará a finalização desse diagrama após a conclusão das discussões. Esse mesmo facilitador pode ser encarregado de elaborar uma versão preliminar da árvore para apoiar as discussões. No começo da reunião, é importante que ele explique a técnica para os demais e que, se possível, apresente exemplos.

c) Identifique as consequências (efeitos). Essa é uma forma de avaliar se o problema é de fato relevante. Em seguida, organize-as na copa da árvore, de acordo com uma sequência lógica, ou seja: as consequências mais imediatas devem ficar mais próximas da árvore e, nos níveis acima, aquelas mais gerais. A relação de causalidade entre as consequências (visto que uma consequência pode ser a causa de outra), se houver, deve ser marcada por meio de setas.

d) Construa as raízes da “árvore”, anotando, abaixo do problema central, as suas possíveis causas, respeitando as relações de precedência entre elas. As causas raízes, quando identificadas, ficarão na base da árvore, preferencialmente com destaque (Exemplo: cor diferente).

e) Obtenha dos responsáveis pelo objeto auditado – gestores(as), especialistas, demais colaboradores(as) - seu posicionamento quanto às possíveis causas. Para essa etapa, podem ser realizadas entrevistas estruturadas e/ou semiestruturadas.

f) Após a coleta de informações, é recomendável que a equipe volte a se reunir e discuta as novas informações adquiridas. Também é possível que se apresente a árvore aos responsáveis pelo objeto para que eles a validem, ou ainda, que se elabore a árvore juntamente com os(as) auditados(as).

A

Com base no conhecimento obtido por meio da análise preliminar do objeto de auditoria e de outros diagnósticos realizados, defina de forma clara o evento (problema ou risco) a ser analisado. Esse evento deverá ser colocado no centro da superfície (quadro, parede, flipchart) que será usada para a construção da árvore.

B

Defina um facilitador que conduzirá a reunião/as reuniões para elaboração da “árvore” e que fará a finalização desse diagrama após a conclusão das discussões. Esse mesmo facilitador pode ser encarregado de elaborar uma versão preliminar da árvore para apoiar as discussões. No começo da reunião, é importante que ele explique a técnica para os demais e que, se possível, apresente exemplos.



C

Identifique as consequências (efeitos). Essa é uma forma de avaliar se o problema é de fato relevante. Em seguida, organize-as na copa da árvore, de acordo com uma sequência lógica, ou seja: as consequências mais imediatas devem ficar mais próximas da árvore e, nos níveis acima, aquelas mais gerais. A relação de causalidade entre as consequências (visto que uma consequência pode ser a causa de outra), se houver, deve ser marcada por meio de setas.

D

Construa as raízes da “árvore”, anotando, abaixo do problema central, as suas possíveis causas, respeitando as relações de precedência entre elas. As causas raízes, quando identificadas, ficarão na base da árvore, preferencialmente com destaque (Exemplo: cor diferente).

E

Obtenha dos responsáveis pelo objeto auditado – gestores(as), especialistas, demais colaboradores(as) - seu posicionamento quanto às possíveis causas. Para essa etapa, podem ser realizadas entrevistas estruturadas e/ou semiestruturadas.

F

Após a coleta de informações, é recomendável que a equipe volte a se reunir e discuta as novas informações adquiridas. Também é possível que se apresente a árvore aos responsáveis pelo objeto para que eles a validem, ou ainda, que se elabore a árvore juntamente com os(as) auditados(as).

É oportuno também que se elaborem testes sobre as principais hipóteses de causas levantadas.

SAIBA MAIS

Nas etapas “c” e “d”, é possível associar a técnica do Brainstorming para coleta de opinião/discussão. Deve-se utilizar também uma ferramenta visual (como computador com projetor, quadro branco ou post-its).

É necessário cuidado para evitar que a árvore seja desdobrada indefinidamente. Caso seja necessário hierarquizar as causas, pode ser utilizada a matriz GUT. Você conhecerá tanto a matriz GUT quanto a técnica do Brainstorming ao final desta unidade.

A árvore de problemas apresenta as seguintes vantagens:

- Favorece o reconhecimento da origem do evento/problema em análise, possibilitando a identificação de suas causas raízes.
- Fornece visão abrangente do evento central e de suas relações causais, pois permite



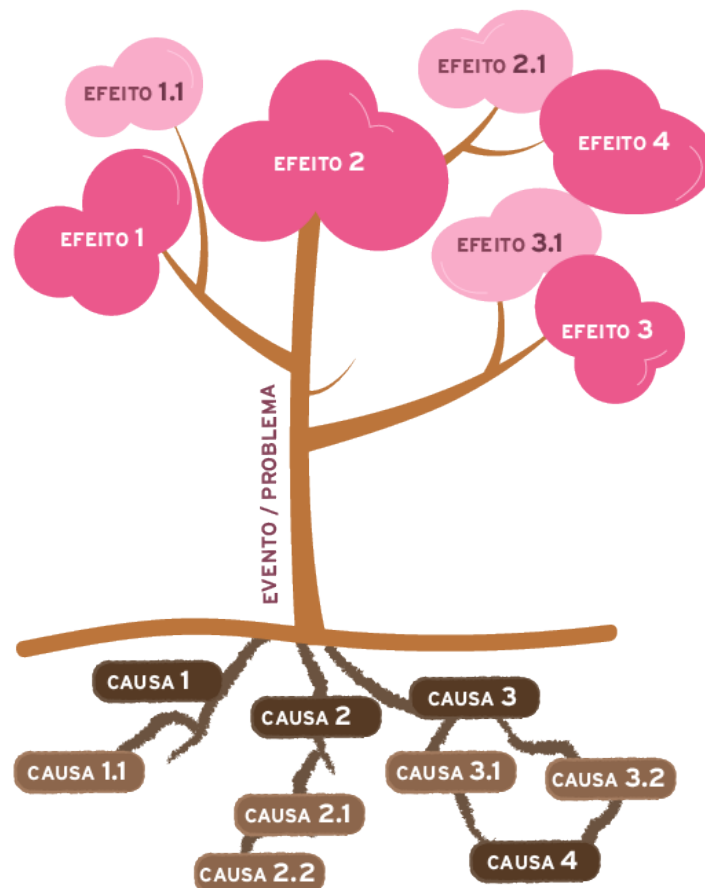
a visualização de suas causas e consequências na mesma figura, favorecendo sua diferenciação.

- Favorece a formação de um consenso sobre as relações causais do evento entre os membros da equipe de auditoria.
- Com base na árvore de problemas, pode ser gerada uma árvore de soluções, que consiste em uma espécie de espelho da primeira. Funciona assim: para cada causa identificada, confirmada por meio de testes, elaboram-se as propostas de soluções, isto é, as recomendações que serão posteriormente apresentadas aos responsáveis pelo objeto auditado.

DESTAQUE

A equipe deve realizar uma leitura do diagrama de baixo para cima, ou seja, das raízes (causas) para os galhos (consequências). Isso ajuda a identificar a cadeia de relações de causa e efeito do evento em análise, permitindo que ele seja melhor conhecido pela equipe de auditoria. Esse conhecimento mais estruturado do evento facilita a redação do achado e a formulação de recomendações no relatório de auditoria.

A figura a seguir demonstra como a árvore de problemas pode ser representada:





É importante, nessa representação gráfica da “árvore de problemas”, observar que a causa 4 tem desdobramentos nas duas ramificações da causa 3. Esse fato demonstra que, com essa técnica, é possível analisar eventos que tenham causas e consequências múltiplas.

3. Diagrama bow tie

Essa técnica é utilizada para demonstrar graficamente os riscos/problemas, suas causas e seus efeitos (consequências) por meio de um diagrama em forma de gravata borboleta (bow tie). De um lado desse diagrama, estão as fontes de risco/do problema que podem favorecer a ocorrência do evento em análise e as medidas de controle que podem evitá-lo. Do outro lado, são relacionadas as possíveis consequências do evento e as medidas de controle que podem minimizá-las. O risco/problema fica ao centro, ou seja, no nó da gravata.

Mas como aplicar esse tipo de técnica?

O diagrama que é gerado com a aplicação da técnica geralmente é desenhado em uma sessão de brainstorming. Para realizar a análise, devemos seguir alguns passos:

A

Defina de forma clara o evento (problema/risco) a ser analisado e registre-o no centro do diagrama.

B

Se a equipe estiver analisando um risco, deverá registrar no alto do diagrama o objetivo a que esse risco está relacionado.

C

Escreva as possíveis causas do evento do lado esquerdo do diagrama. Essa lista de causas pode ser baseada nas fontes de risco e vulnerabilidades, constantes do quadro “Possíveis causas dos riscos”.

D

Trace as linhas que ligam o evento às respectivas causas.

E

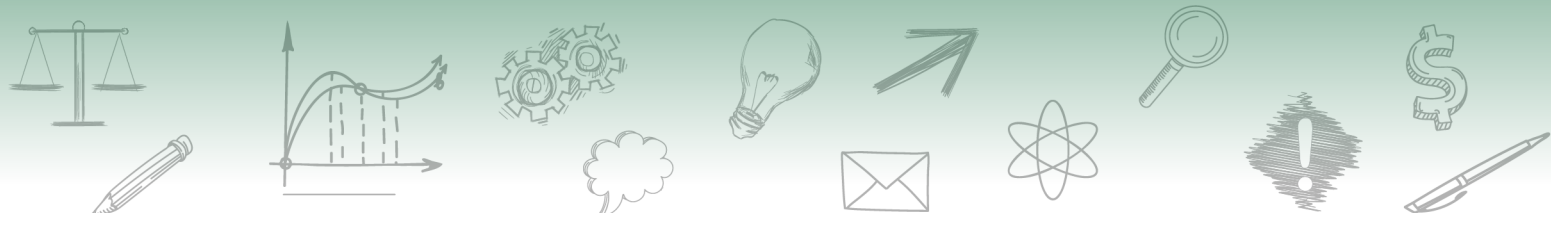
Identifique as medidas de controle que têm como finalidade evitar que as causas gerem o evento. Essas devem ser registradas dentro de barras verticais. Cada barra cruza a linha que liga a causa correspondente ao evento em análise.

F

No lado direito do diagrama, relacione as consequências (efeitos) do evento/risco em análise e trace as linhas que ligam cada consequência a esse evento.

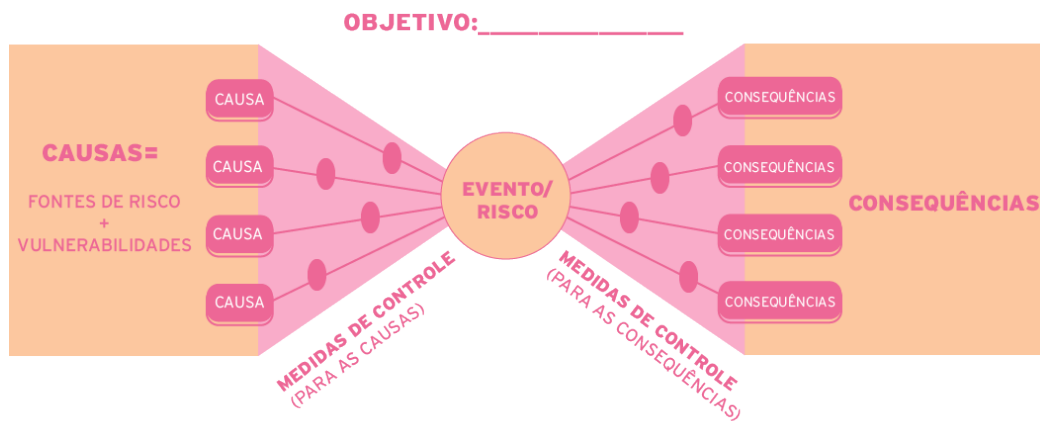
G

Relacione as medidas de controle (barreiras) que têm como finalidade evitar que as consequências ocorram. Da mesma forma que foi feito no lado esquerdo do



diagrama, essas medidas são relacionadas dentro de barras verticais. Cada barra cruza a linha que liga a consequência correspondente ao evento em análise.

Veja como o diagrama bow tie pode ser representado:

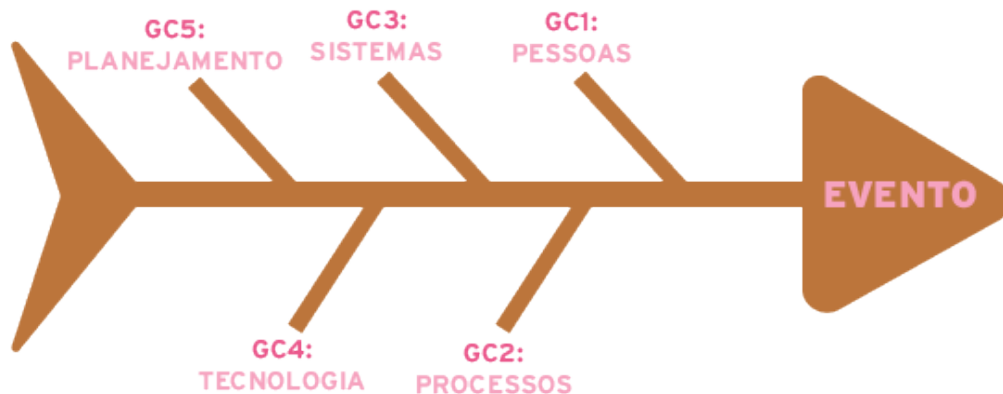


4. Diagrama de Ishikawa

É um método estruturado que permite a visualização dos possíveis fatores ou causas de um evento (a condição encontrada). É útil para diferenciar as causas de seus efeitos, permitindo uma visão de conjunto do evento e a organização do pensamento de quem o analisa. Pode ser chamado de Diagrama Espinha de Peixe ou Diagrama de Causa e Efeito.

O diagrama representa um evento para o qual contribuem diferentes causas, as quais são reunidas em grupos. Abrange, portanto, os grupos de causas (GC) e as respectivas causas (C). As setas no diagrama partem das causas para o evento ou problema analisado.

A figura a seguir demonstra como esse diagrama pode ser representado:





A aplicação dessa técnica, assim como das demais, exige conhecimento e análise preliminar do objeto de auditoria. Vejamos os passos para sua aplicação:

A

Com base nos conhecimentos obtidos na análise preliminar do objeto e de outros diagnósticos realizados, defina o evento de forma clara e informe-o na “cabeça do peixe”, no lado direito do diagrama. Evite descrever o problema como a falta de algo para não direcionar a solução. Evite também descrever a causa juntamente com o evento.

B

Defina os grupos de causas. Observe que os grupos de causas exemplificados no diagrama equivalem às fontes de risco relacionadas no quadro “Possíveis causas dos riscos”, apresentado no início desta unidade, o qual pode servir de apoio para o desenvolvimento desta e das demais técnicas apresentadas aqui.

C

Identifique as causas próximas, intermediárias e raízes até não haver desdobramentos das causas. Outras técnicas podem ser úteis nessa definição, como a técnica dos cinco porquês e/ou o Brainstorming. Você também poderá buscar a opinião dos responsáveis pelo objeto auditado, de especialistas e de outros(as) colaboradores(as) quanto às possíveis causas. Para esta etapa podem ser realizadas entrevistas estruturadas e/ou semiestruturadas.

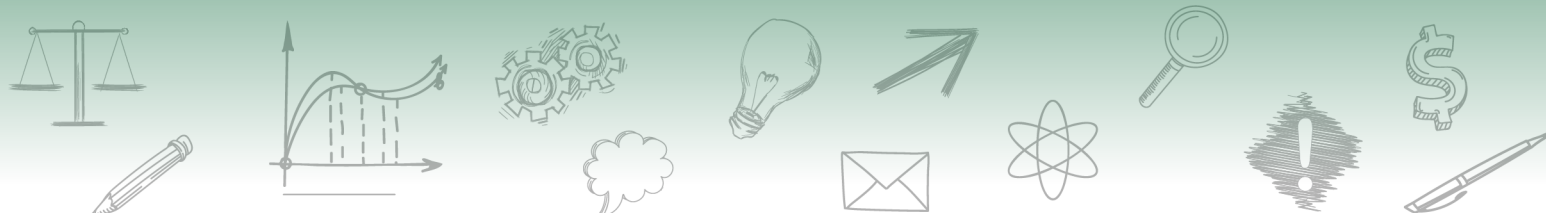
D

Por fim, elabore testes para verificar a ocorrência das principais hipóteses levantadas no diagrama.

SAIBA MAIS

É aconselhável representar as relações causais de maior significância no diagrama. Uma forma de fazer isto é utilizar a Análise de Pareto, uma técnica de priorização de informações baseada no princípio 20-80 (Princípio de Pareto). De acordo com esse princípio, 80% dos efeitos pode ser decorrente de apenas 20% das causas.

Por exemplo: 80% do que uma pessoa realiza no trabalho decorre de 20% do tempo que ela gasta para realizá-lo. Ou ainda: 80% dos lucros pode ser decorrente de 20% dos clientes. Isso significa que a relação entre causas e resultados não é proporcional e que é possível buscar um grupo pequeno de causas que sejam responsáveis pela maior parte dos problemas. Identificadas essas causas, elas deverão ser tratadas prioritariamente.



Para que o uso da técnica fique mais claro, podemos voltar ao exemplo da merenda escolar. Suponhamos que, no município X, a condição encontrada foi fornecimento de alimentação escolar de qualidade muito baixa. Nesse caso, a baixa qualidade da merenda seria o evento; ao qual poderíamos relacionar no grupo GC1 (pessoas), duas causas: nutricionistas em número insuficiente (C1.1) e merendeiras sem capacitação (C1.2). A equipe poderá dar continuidade às análises e buscar as causas das duas causas apontadas. Equivaleria a descobrir: por que há quantitativo insuficiente de nutricionistas e por que as merendeiras não receberam capacitação, e assim por diante.

Essa técnica apresenta as seguintes vantagens:

- Permite uma análise estruturada e integrada em que são consideradas todas as hipóteses prováveis.
- Possibilita a compreensão dos fatores que favorecem a ocorrência do evento em análise.
- Favorece o nivelamento do conhecimento entre os participantes, já que o trabalho de hierarquização exige o esforço coletivo da equipe.

A representação gráfica é de fácil entendimento.

Há aplicativos de informática que possibilitam a montagem da representação gráfica do diagrama, mas ela também pode ser feita por meio de recursos do editor de textos instalado no computador.

Técnicas que podem ser associadas às demais

Na abordagem das quatro técnicas de identificação de causas apresentadas anteriormente, foram mencionadas outras de aplicação relativamente simples que podem ser utilizadas em associação. São elas: Brainstorming e Matriz GUT.

Brainstorming

Essa técnica, bastante simples, também conhecida como “tempestade de ideias”, pode ser utilizada em diversas etapas da auditoria. Consiste basicamente na reunião de um grupo de pessoas que são estimuladas, geralmente por um facilitador, a apresentar ideias pertinentes a um determinado tema ou questão, livremente, no menor tempo possível.

Para que a técnica funcione adequadamente, faz-se necessário que o ambiente seja descontraído e respeitoso; as pessoas sejam encorajadas a falar; não haja críticas sobre as ideias apresentadas pelos participantes; as pessoas se sintam livres para desenvolver as ideias umas das outras.

Matriz GUT

A matriz GUT também é bastante útil nos trabalhos de auditoria. Consiste em um meio de priorização de objetos. Serve, portanto, para identificar os problemas e as causas mais relevantes, para que possam ser tratados de forma prioritária.



Essa matriz se baseia em três fatores avaliativos, dos quais se origina a sigla pela qual é conhecida:

Gravidade: impacto do problema sobre as coisas, pessoas, resultados, processos ou organizações e efeitos que surgirão a curto, médio e longo prazo, caso o problema não seja resolvido.

Urgência: relação com o tempo disponível ou necessário para resolver o problema.

Tendência: potencial de crescimento do problema, avaliação da tendência de crescimento, redução ou desaparecimento do problema.” [2]

Cada um dos objetos analisados deve ser avaliado de acordo com esses fatores, podendo receber notas de 1 a 5. Ao final, multiplicam-se esses valores e organizam-se os objetos de acordo com o resultado, em ordem decrescente. Serão considerados prioritários aqueles que receberem maior pontuação. Os critérios para pontuação de cada item podem ser vistos no quadro a seguir:

Pontos	G	U	T	GxUxT
	GRAVIDADE Conseqüências se nada for feito	URGÊNCIA Prazo para a tomada de decisão	TENDÊNCIA Proporção do problema no futuro	
5	Os prejuízos ou dificuldades são extremamente graves	É necessária uma ação imediata	Se nada for feito, o agravamento da situação será imediato	5 x 5 x 5 125
4	Muito graves	Ação requer alguma urgência.	Vai piorar em curto prazo	4 x 4 x 4 64
3	Graves	Ação deverá ser adotada o mais cedo possível	Vai piorar em médio prazo	3 x 3 x 3 27
2	Pouco graves	Ação pode esperar um pouco	Vai piorar em longo prazo	2 x 2 x 2 8
1	Sem gravidade	Não há pressa	Não vai piorar ou pode até melhorar	1 x 1 x 1 1

Fonte: DAYCHOUM, Merhi. 40 + 8 Ferramentas e Técnicas de Gerenciamento. 4. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2012. p. 90.

DESTAQUE

Para ficar mais claro, tomemos como exemplo dois objetos ou dois achados: A e B.

“A” foi avaliado como “muito grave” (4), ação deve ser adotada “o mais cedo possível” (3) porém, “vai piorar em longo prazo” (2), totalizando 24 pontos. “B” foi avaliado como “grave” (3), “necessária uma ação imediata” (5) e “vai piorar em curto prazo” (4), totalizando 60 pontos. De acordo com essa avaliação, portanto, o objeto “B” deverá ser tratado antes do objeto “A”.

Para facilitar o trabalho, essa matriz pode ser criada em formato eletrônico,

2_ DAYCHOUM, Merhi. 40 + 8 Ferramentas e Técnicas de Gerenciamento. 4. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2012, p. 89-91.



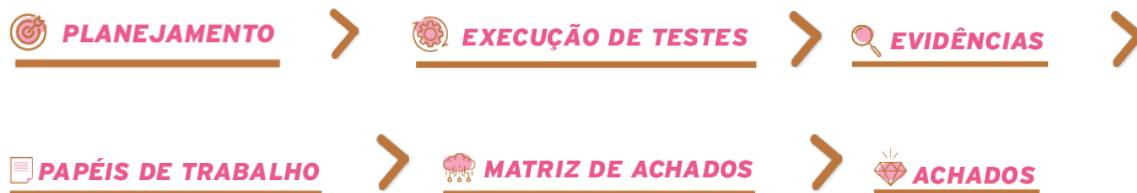
de modo que os valores sejam calculados e a ordem seja estabelecida automaticamente..

Concluído o planejamento do trabalho, seguimos para a fase de execução. Veremos como ela se relaciona com a elaboração do relatório.

2.3. Fase de Execução

É na fase de execução que se realiza a maioria dos testes que resultarão nos achados de auditoria. Para isso, contamos com o apoio de técnicas de coleta e de análise de dados e também de análise da causa raiz.

É principalmente por meio dos achados que a UAIG emite sua opinião sobre o objeto auditado, de acordo com os objetivos estabelecidos na etapa de planejamento. É, portanto, essencial que os achados estejam devidamente fundamentados nas evidências resultantes dos testes, as quais, por sua vez, devem estar devidamente documentadas por meio dos papéis de trabalho.



Os papéis de trabalho consistem nos registros dos dados coletados, das análises realizadas, das evidências obtidas e das conclusões alcançadas. São, portanto, os documentos que suportam o trabalho de auditoria, mas não devem ser incorporados diretamente ao relatório.

DESTAQUE

No relatório, as equipes devem registrar somente as conclusões sobre o objeto examinado.

Para evitar essa falha, ou seja, registrar papéis de trabalho no relatório, o(a) auditor(a) precisa reconhecer os níveis de detalhe das informações e efetuar os registros de acordo com esses níveis:



Nível analítico

Esse é o nível mais detalhado. Constitui-se de registros individuais, listas, dados extraídos diretamente dos sistemas, sem tratamento prévio (exemplo: lista de materiais adquiridos para a obra e seus respectivos preços). As informações com esse nível de detalhes devem ser registradas nos papéis de trabalho.

Nível intermediário

Constitui-se de informações consolidadas com base em parâmetros previamente definidos (exemplo: grupos de produtos em que se verificou preço em desacordo com os parâmetros definidos e o valor total do sobrepreço apurado). As informações com esse nível de detalhes devem ser registradas no relatório.

Nível elevado

Constitui-se de conclusões decorrentes da reunião de diversas informações de nível intermediário (exemplo: as aquisições realizadas geraram prejuízo para a administração). As informações com esse nível de detalhes devem ser registradas no resumo (highlight).

Para manter nos relatórios somente os conteúdos necessários, além da atenção aos níveis de detalhe, as equipes devem também usar um importante instrumento: a matriz de achados.

2.4. Matriz de Achados

A matriz de achados (disponível na pasta de materiais complementares do curso) é o instrumento de planejamento dos registros. Sua finalidade é proporcionar agilidade e eficiência tanto no processo de elaboração quanto no processo de supervisão dos relatórios. Ela serve para estruturar os achados, garantindo que eles tenham todos os elementos requeridos pelas normas, quais sejam: descrição sumária, critério, condição, causa. Além desses elementos, a matriz traz também a recomendação e os elementos que suportam os achados, isto é, as evidências, garantindo coerência entre todos eles, o que facilita o processo de supervisão.

A matriz de achados possibilita também estruturar o próprio relatório, pois permite que se identifiquem achados semelhantes que podem ser reunidos, e também o grau de relevância dos achados, que serve para ordená-los de acordo com a sua importância.

2.5. Achados de Auditoria

Uma pergunta válida neste momento é: por que os achados requerem tanto cuidado a ponto de precisarem de uma matriz para organizá-los?



Os achados constituem a parte central do relatório, pois representam a base não apenas para a conclusão a ser alcançada, mas também para as recomendações elaboradas pela equipe. São o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, a qual deve ser comprovada por evidências. Esses registros têm como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento!

DESTAQUE

Pode haver situações em que seja necessário elaborar mais de um achado para responder a uma mesma questão de auditoria. Nesses casos, o responsável pelos registros deverá elaborar um parágrafo inicial que responda à questão de auditoria de uma maneira mais ampla e, ao mesmo tempo, explicitar de que forma os achados contribuem para o alcance dessa resposta.

Os achados que registram **desconformidade com o critério** devem ser classificados de acordo com o impacto (já ocorrido ou que possa vir a ocorrer) nos objetivos da unidade auditada. O impacto pode variar entre baixo, médio, alto e muito alto:

Nível	Impactos sobre os objetivos do objeto de auditoria: prazo, custo, qualidade, imagem, metas, padrões, entrega de produtos, prestação de serviços...
Baixo	Execução de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas da organização desconforme com o critério adotado, causando impactos mínimos nos objetivos de prazo, custo, qualidade, escopo, imagem, e/ou no atendimento de metas, padrões ou capacidade de entrega de produtos/serviços às partes interessadas (clientes internos/externos, beneficiários).
Médio.	Execução discrepante do critério estabelecido ou interrupção de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas, causando impactos significativos nos objetivos, porém recuperáveis.
Alto	Execução discrepante do critério estabelecido ou interrupção de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas da organização, causando impactos de reversão muito difícil nos objetivos.
Muito alto	Execução discrepante do critério estabelecido ou paralisação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da organização, causando impactos irreversíveis/severos nos objetivos.

Essa classificação constitui a base para a ordenação dos achados, que devem ser apresentados no relatório de acordo com o grau de impacto (dos maiores para os menores), respeitando-se, entretanto, a(s) atividade(s), o(s) tópico(s) ou a(s) área(s) por meio das quais estiverem sendo organizados.

2.6. A Relação entre Matriz de Planejamento, Matriz de Achados e Relatório



A matriz de achados tem três campos idênticos aos da matriz de planejamento: as questões, as subquestões de auditoria e os critérios. Esses componentes são determinantes para que as equipes estruturem o relatório de maneira coerente, consistente e lógica.

■ A matriz de planejamento e a matriz de achados se relacionam fortemente com o relatório. [Veja, neste vídeo, como isso acontece.](#)

As matrizes têm como finalidade garantir ganho de produtividade, já que registram de forma organizada as informações mais relevantes do trabalho de auditoria. Graças às matrizes, é possível comunicar aos destinatários do relatório os resultados do trabalho de forma organizada, clara e concisa – alguns dos requisitos de qualidade da comunicação.

Para que essa sistemática funcione, é necessário, entretanto, que os(as) auditores(as) registrem nos papéis de trabalho as análises realizadas e as evidências obtidas.