

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

Auditoria operacional

Unidade

Principais papéis de trabalho

Aula 7

Matriz de achados

Aula 7. Matriz de achados

Durante a execução da auditoria, levantaram-se várias informações.

Como sistematizar essas informações que deverão constar do relatório de auditoria?



Comentário do especialista

Como sabemos, o relatório de auditoria deve tratar, de forma clara, dos principais achados. Uma forma de organizá-los é por meio da utilização da matriz de achados, tema de nossa aula.

Para facilitar o estudo, esta aula está organizada da seguinte forma:

AULA 7. MATRIZ DE ACHADOS -----	2
1. O QUE É MATRIZ DE ACHADOS? -----	3
2. COMPONENTES DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO -----	6
QUESTÕES DE AUDITORIA -----	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
SÍNTESE -----	16
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS -----	17

Nesta aula vamos abordar a matriz de achados, que apresenta informações essenciais para o relatório de auditoria.

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- definir os elementos da matriz de achados;
- identificar finalidade da matriz de achados;
- apontar os passos na elaboração da matriz de achados.

Pronto para começar? Então, vamos!

1. O que é matriz de achados?



A **matriz de achados** é um quadro resumo que permite a equipe de auditoria sistematizar as informações relevantes obtidas na fase de execução da auditoria para posterior elaboração do relatório.

As informações constantes da matriz devem ser registradas de forma concisa sem, contudo, prejudicar a clareza do conteúdo.

A matriz é usada para três propósitos principais em momentos sucessivos:

- 1) discussão entre a equipe;
- 2) discussão com terceiros;
- 3) orientação para elaborar o relatório.

A matriz de achados permite à equipe testar a consistência lógica dos achados, das propostas de encaminhamento e dos benefícios esperados. A discussão sobre a matriz é o momento no qual a equipe constrói compreensão compartilhada sobre as conclusões de auditoria.

A matriz de achados também é muito útil para orientar as discussões com a supervisão da auditoria, especialistas e auditados. Trata-se de ferramenta de controle de qualidade e de discussão com terceiros sobre a consistência das conclusões de auditoria.

Por fim, é papel de trabalho que subsidia e norteia a elaboração do relatório de auditoria, porque permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório.

Atenção!

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

Os seguintes elementos compõem a matriz de achados:

- questões de auditoria;
- situação encontrada;
- critérios;
- evidência e análises;
- causas;
- efeitos;
- boas práticas;
- recomendações e determinações;
- benefícios esperados.

Modelo de matriz de achados

Questão de auditoria: repetir a questão da matriz de planejamento.

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.

Nem sempre é obrigatório identificar todos os quatro atributos do achado. Em auditorias cujo objetivo é investigar determinado problema e analisar suas causas, geralmente os critérios não são definidos a priori e, às vezes, nem sequer tem sentido fazê-lo (ISSAI 3000/4.3, 2004). É o caso, por exemplo, das questões exploratórias.

Vamos, a seguir, conhecer um pouco mais sobre cada um dos elementos que compõem a matriz de achados.

2. Componentes de matriz de achados

2.1. Questões de auditoria

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

O achado

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

Os achados significam a identificação de uma situação que apresenta oportunidade de melhoria para o desempenho do órgão ou programa auditado. Tal situação deve estar adequadamente evidenciada, de forma a evitar que os achados sejam tomados por opiniões não fundamentadas, o que minaria a confiabilidade da auditoria.

Assim, o achado de auditoria deve atender, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

- ser relevante para que mereça ser relatado;
- estar fundamentado em evidências registradas no relatório;
- ser apresentado de forma objetiva;
- respaldar as propostas de encaminhamento dele resultantes;
- apresentar consistência, de modo a mostrar-se convincente a quem não participou da auditoria.

Qualquer que seja o achado de auditoria devemos examiná-lo segundo quatro elementos: **critério**, **condição**, **causa** e **efeito**.

Na matriz de achados, o primeiro elemento é a situação encontrada, que é o mesmo que condição.

Saiba mais...

Os achados sobre questões ligadas à **economicidade**, à **eficiência** e à **eficácia**, tratadas em auditoria operacional, compõem-se dos seguintes elementos:

- a) Critério: critério de auditoria é o padrão de desempenho usado para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria.
- b) Condição ou situação encontrada: é a situação existente, identificada e documentada durante a auditoria.
- c) Causa: são as razões do mau ou bom desempenho observado. As causas servem de base para a formulação de propostas de recomendações e determinações.
- d) Efeito: são as reais consequências da diferença constatada pela auditoria entre condição e critério.

O efeito indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade da ação corretiva. (GAO, 2007).

Os achados sobre questões ligadas à **efetividade**, tratadas em auditoria operacional, compõem-se dos seguintes elementos:

- a) Critério: é a natureza ou magnitude do impacto esperado com a implementação do programa.
- b) Condição: é a situação verificada após a implementação do programa e a situação que provavelmente seria verificada sem essa implementação.
- c) Causa: é o programa que está sendo avaliado. A suposição fundamental é que o programa é responsável pelas mudanças observadas.

A estratégia metodológica escolhida buscará assegurar, mediante evidências plausíveis, que nenhum outro fator, além do programa, é responsável pelos efeitos constatados. Ou seja, a investigação deve ser planejada de forma a eliminar ou controlar fatores exógenos que podem estar influenciando os resultados observados (eliminação de interpretações alternativas).

- d) Efeito: são as mudanças positivas ou negativas nas condições reais que podem ser identificadas e atribuídas ao programa. Trata-se, assim, da diferença entre a situação observada após a implementação do programa e a situação que provavelmente seria observada sem essa implementação.

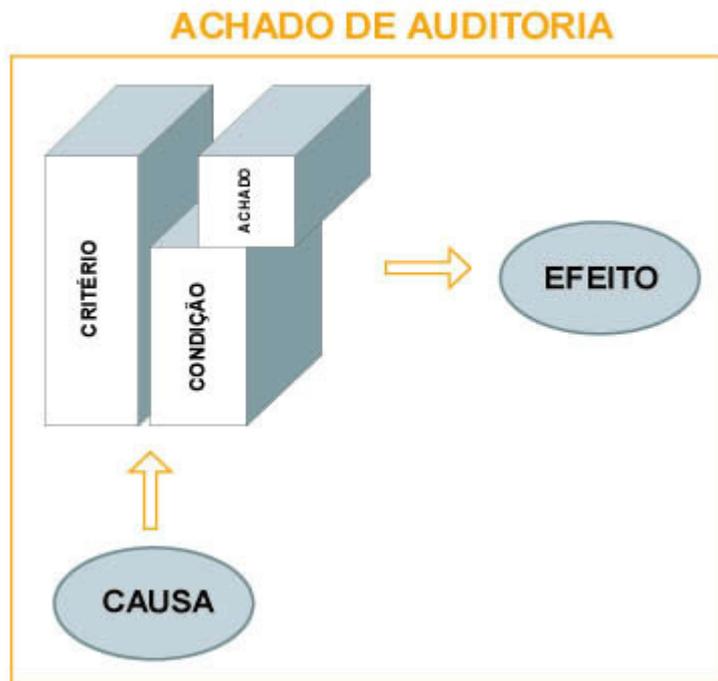
Por conseguinte, no caso de uma avaliação de programa, é quase sempre necessário comparar observações sobre beneficiários ou clientes do programa auditado com observações sobre pessoas não afetadas pelo programa em questão.

Naturalmente, o escopo e o período em que serão realizadas as observações também devem ser especificados.

Vamos examinar cada um dos elementos do achado.

2.2. Situação encontrada

Examine o quadro a seguir que demonstra o processo de análise do achado.



Veja que a **condição** (situação encontrada) em confronto com o **critério** leva ao núcleo do achado. A **causa** é fator responsável pela diferença entre a condição e o critério, e o **efeito** é a consequência (danosa) da persistência dessa diferença.

Exemplo

Imagine um programa de habitação popular que se proponha a construir 10.000 unidades habitacionais para população de baixa renda.

Nesse caso, o critério adotado é dado pelo perfil da população-alvo do programa, ou seja, famílias de baixa renda.

Das 1.000 unidades construídas na primeira etapa do programa, apenas 400 estão sendo ocupadas por famílias com o perfil estabelecido pelo programa (condição).

O achado é o fato de que existem 600 unidades sendo ocupadas por famílias que não correspondem ao perfil previsto pelo programa.

2.3. Critério

Critério de auditoria é o padrão de desempenho usado para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria. Serve para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. Pode ser definido de forma quantitativa ou qualitativa. Atingir ou exceder o critério pode indicar a ocorrência de boas práticas. Não alcançar o critério indica oportunidade de melhoria de desempenho. É importante destacar que desempenho satisfatório não é desempenho perfeito, mas é o esperado, considerando as circunstâncias com as quais o auditado trabalha (ISSAI 3000/Apêndice 2, 2004).

Alguns exemplos de critérios: objetivos ou metas fixados por lei, por regulamento ou pela administração; normas ou padrões estabelecidos; opiniões de especialistas; desempenho anterior; desempenho de instituições similares, nacionais ou estrangeiras.

2.4. Evidências e análise

Neste item, devem ser registrados, de forma concisa, as técnicas utilizadas para analisar as informações coletadas e quais as conclusões a que chegou (evidência analítica). Registram-se também os demais tipos de evidência nas quais baseia-se o relato da situação encontrada.

Considerando o exemplo do programa de habitação popular, as **evidências** representam as informações coletadas pela equipe que dão sustentação ao achado, ou seja, a comprovação de que 600 famílias não possuem o pré-requisito definido pelo programa.

As evidências podem ser classificadas em quatro tipos (ISSAI/Apêndice 3, 2004):

a) física – observação de pessoas, locais ou eventos. Pode ser obtida por meio de fotografias, vídeos, mapas. Evidências físicas costumam causar grande impacto. A fotografia de uma situação insalubre ou insegura, por exemplo, pode ser mais convincente que uma longa descrição;

b) documental – é o tipo mais comum de evidência. Pode estar disponível em meio físico ou eletrônico. É obtida de informações já existentes, tais como ofícios, memorandos, correspondências, contratos, extratos, relatórios. É necessário avaliar a confiabilidade e a relevância dessas informações com relação aos objetivos da auditoria;

c) testemunhal – obtida por meio de entrevistas, grupos focais, questionários. Para que a informação testemunhal possa ser considerada evidência, e não apenas contextualização, é preciso corroborá-la, por meio de confirmação por escrito do entrevistado ou existência de múltiplas fontes que confirmem os fatos;



Evidências são informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe. Podem ser classificadas em física, testemunhal, documental e analítica.

As evidências devem ter os seguintes atributos:

- ser suficientes e completas de modo a permitir que terceiros cheguem às conclusões da equipe de auditoria;
- ser pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado;
- ser adequadas e fidedignas e gozar de autenticidade, confiabilidade e exatidão da fonte.

d) analítica - obtida por meio de análises, comparações e interpretações de dados e informações já existentes. Este trabalho pode envolver análise de taxas, padrões e tendências, normalmente por meio de processamento computacional. É o tipo de evidência mais difícil de obter.

É recomendável o uso de mais de um tipo de evidência, de forma a fortalecer as conclusões finais.

As evidências físicas, obtidas a partir da observação de pessoas, eventos ou condições materiais existentes, sempre que constituírem elementos críticos para o alcance dos objetivos da auditoria, devem ser documentadas. Por esse motivo, as observações diretas devem ser feitas, no mínimo, por dois membros da equipe de auditoria, de preferência acompanhados de representantes do auditado. Caso a equipe considere necessário, deve-se preparar uma descrição detalhada das condições observadas e solicitar a anuência formal do representante do auditado.

Da mesma forma, as evidências testemunhais, normalmente obtidas em entrevistas, devem ser sustentadas por outros tipos de evidências, como as documentais. Nos casos em que as declarações do entrevistado forem críticas para a auditoria e não for possível obter documentação comprobatória, deve-se tentar obter do entrevistado a confirmação formal das suas declarações em resumo ou minuta da entrevista.

A confiabilidade e a relevância da evidência oral são funções da posição, do conhecimento, da especialização e da idoneidade do entrevistado, ou seja, da sua credibilidade. Algumas vezes, a resposta do entrevistado a uma pergunta específica pode revelar ambigüidade e contaminar outros elementos do depoimento e, dessa forma, comprometer a confiabilidade de seu testemunho.

Em resumo, sempre que for possível, os depoimentos e outros registros considerados críticos para a auditoria devem ser corroborados por evidências documentais.

Cabe acrescentar que a confiabilidade das evidências documentais fornecidas pelo sistema de controle do órgão auditado - por exemplo, os demonstrativos contábeis - dependerá do regular funcionamento desse sistema. A relevância da prova documental deve ser analisada em relação ao objetivo da auditoria.

Nesse sentido, por exemplo, a existência de um manual de procedimentos, por si só, não garante que ele esteja sendo empregado pelo auditado.

2.5. Causas

Nesta coluna da matriz de achados, devem ser registradas as causas de baixo desempenho eventualmente observadas, indicando-se aquelas ligadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, bem como aquelas que estão fora do controle ou da influência do gestor, quando for o caso.

Por vezes, não é possível identificar com segurança as causas da situação encontrada, pois essa identificação necessitaria de investigações que requerem metodologia sofisticada, que foge ao escopo da auditoria.

Deve ser destacado que as recomendações conterão justamente as medidas consideradas necessárias para sanear as causas do desempenho insuficiente, o que ressalta a importância de cuidadosa identificação das causas, especialmente nos seus aspectos operacionais. Se houver múltiplas causas para um mesmo achado, a equipe deve identificar aquela que, se modificada, poderá prevenir situações similares.

No exemplo sobre construção de habitações populares, a causa para a existência de famílias beneficiadas fora do perfil do programa, segundo a equipe de auditoria, estaria relacionada a falhas nos procedimentos de cadastramento das famílias.

2.6. Efeitos

Na coluna referente ao último elemento do achado, são registradas as consequências relacionadas com as causas correspondentes aos achados de auditoria. Esse registro é de grande importância para evidenciar aos gestores a necessidade de implementar medidas que permitam aprimorar o desempenho do órgão ou programa auditado.

O efeito, sempre que possível, deve ser mensurados.

Por exemplo, o custo de processos ineficientes ou de instalações improdutivas pode ser estimado. Além disso, processos ou gerenciamento ineficientes podem resultar em atrasos ou desperdício de recursos.

Efeitos qualitativos, resultantes de decisões gerenciais equivocadas ou de falta de controle de qualidade na prestação de serviços públicos, podem ter impactos significativos sobre os beneficiários.

Se o efeito já ocorreu, é importante verificar se foram tomadas providências para evitar que ele volte a ocorrer. Se os efeitos não forem facilmente identificados, o auditor deve tentar estimá-los (ISSAI 3000/4.3, 2004).

No exemplo dado, um dos efeitos é a persistência da carência habitacional para a população-alvo do programa.

Além dos elementos do achado, o que falta para completar a matriz?



2.7. Boas práticas

Esta coluna deve conter a menção às boas práticas de gerência levantadas durante a fase de execução, como forma de subsidiar a proposta de recomendações. O motivo é que a existência dessas boas práticas é um poderoso argumento em favor da viabilidade e da oportunidade de recomendações que tenham conteúdo semelhante.

As boas práticas identificadas pela equipe podem ser usadas na formulação de recomendações, como exemplos de providências a serem disseminadas ou adotadas pelo gestor federal.

Atenção!

As circunstâncias locais devem ser analisadas para se verificar se a boa prática é passível de disseminação.

2.8. Recomendações e determinações

As propostas de recomendações e determinações devem estar alinhadas com as causas subjacentes aos achados de auditoria, isto é, devem ser elaboradas de forma a tratar a origem das deficiências e discrepâncias diagnosticadas.

Ao formular proposta de deliberação, a equipe deve avaliar o custo da implementação e a economia de recursos decorrente, pois o custo não deve superar os benefícios esperados.

Também é importante destacar os aspectos mais relevantes e evitar quantidade excessiva de deliberações, que pode desviar o foco do gestor da implementação de providências que sanem as principais deficiências do objeto auditado.

O número excessivo de propostas também poderá dificultar o monitoramento das deliberações e levar a custo-benefício inadequado.

No exemplo do programa de habitação foi constatado que a causa do baixo desempenho do programa estaria relacionada a falhas nos procedimentos de cadastramento das famílias. Nesse caso, uma possível recomendação seria treinar as equipes de cadastramento para identificação correta de famílias carentes.

2.9. Benefícios esperados

Esta coluna apresenta os benefícios esperados em decorrência da implementação das recomendações e determinações. Devem ser registradas as consequências benéficas da implementação das recomendações.

Sempre que for possível, a equipe deve mensurar esses benefícios, ou prever mecanismos de mensuração, a fim de:

- demonstrar o significado das propostas da auditoria;
- assegurar que seja desenvolvido um trabalho suficiente para implementar as propostas mais importantes;
- divulgar o impacto potencial da auditoria operacional;
- fixar uma base para o estabelecimento de metas para o monitoramento de auditoria.

São identificados benefícios de vários tipos: custo, prazo, eficiência, qualidade e equidade/redução da pobreza.

No caso do programa de habitação popular, espera-se que a partir da melhoria dos procedimentos de cadastramento, pelo menos 80% das unidades a serem construídas sejam ocupadas por famílias de baixa renda, o que terá impacto significativo na diminuição do déficit habitacional para a população mais vulnerável.



[Para saber mais...](#)

Consulte: Tribunal de Contas da União (TCU). Orientações para benefícios do controle. Brasília: TCU, 2012, na biblioteca do curso.

Saiba mais...

Tipos de benefícios que a equipe pode adotar:

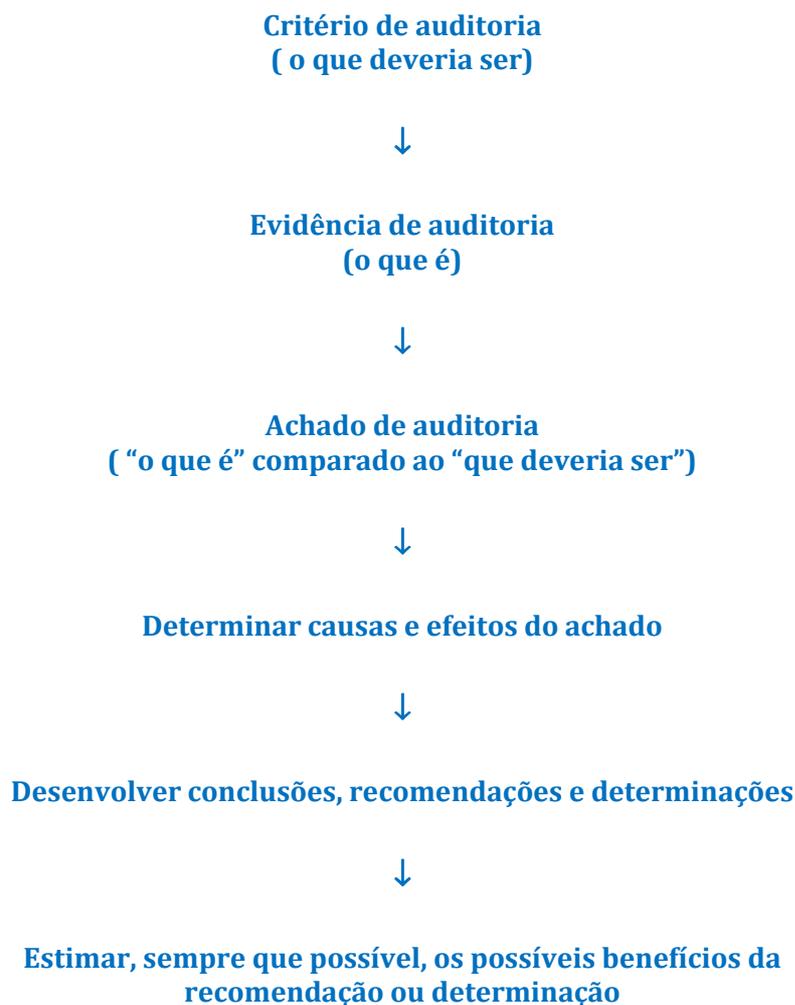
- custo: estima-se que a implementação dessas recomendações economizaria R\$ 2 milhões de custos operacionais.
- prazo: o impacto da implementação desta recomendação seria a diminuição do prazo de recolhimento do débito em 30 dias.
- eficiência: a implementação dessas recomendações permitirá que aproximadamente 250.000 crianças a mais sejam vacinadas com o mesmo volume de recursos.
- qualidade: espera-se que esta recomendação aumente a qualidade do ensino e leve a um aumento de 5% nas aprovações em exames.
- equidade/redução da pobreza:
 - capital físico: a implementação desse projeto em outras comunidades extrativistas do estado poderá elevar a renda média familiar em 50% no prazo de dois anos;
 - capital humano: o estabelecimento de mecanismos de busca ativa no programa de combate à tuberculose poderá elevar os casos de alta por cura em 20%;
 - capital social: o treinamento dos conselheiros municipais de saúde poderá aumentar a influência da sociedade civil na elaboração de políticas locais de saúde.

Na mensuração dos benefícios a equipe deve:

- tentar quantificar todas as principais recomendações de auditoria - sejam elas relacionadas a custo, prazo, resultado, qualidade ou promoção da equidade/redução da pobreza;
- deixar claro se os números são estimados (quase sempre eles serão) dizendo "estima-se que...";
- para evitar dar um quadro falso de exatidão, usar frases como:
 - algo como R\$ 5 milhões;
 - mais de R\$ 4 milhões;
 - no mínimo R\$ 4 milhões;
 - entre R\$ 4 e 6 milhões;
 - cerca de ...

3. Processo lógico de identificação de achados e produção de recomendações e determinações

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



Fonte: ISSAI 3000/4.3, 2004.

Veja um exemplo de matriz de achados empregada na Auditoria operacional sobre distribuição e uso de mamógrafos no Sistema Único de Saúde, no ambiente do curso.

Síntese



A matriz de achados é um instrumento que permite: sistematizar as informações relevantes obtidas na fase de execução da auditoria para posterior elaboração do relatório, testar a consistência lógica dos achados, das propostas de encaminhamento e dos benefícios esperados, e orientar as discussões com a supervisão da auditoria, especialistas e auditados.

A matriz deve explicitar as questões efetivamente investigadas pela equipe. Questões que tenham sido abandonadas ao longo da etapa de execução não devem constar da Matriz de Achados.

Na Matriz de Achados, a **situação encontrada** e o **critério** constituem o núcleo do achado. A **causa** é o fator responsável pela diferença entre a condição e o critério, e o efeito é a consequência dessa diferença.

A coluna “**Evidências e Análises**” é fundamental para o valor e sustentação do achado. Uma má caracterização da evidência, ou falta de clareza na análise pode comprometer o achado.

A correta construção da coluna “**Recomendações e determinações**” deve deixar claro que estas estão direcionadas para as causas da situação encontrada, justificando a sua adoção. Nesse sentido, a coluna “**Benefícios esperados**” é também uma justificativa para se adotar as medidas apontadas.

Por fim, cabe observar que o valor do instrumento é função direta da qualidade com que é utilizado. Uma matriz de achados feita sem os devidos cuidados não só perde o seu valor, como pode induzir a erros. E uma matriz de achados bem feita é um subsídio valioso para a elaboração do relatório de auditoria.

Referências

International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). Implementation Guidelines for Performance Auditing (ISSAI 3000). Viena, 2004. Disponível em: <<http://www.issai.org/composite-344.htm>>. Acesso em: 23 de outubro de 2012.

Tribunal de Contas da União (TCU). Orientações para benefícios do controle. Brasília: TCU, 2012.