

Apostila 2

Página web de Paulo Grazziotin sobre Auditoria Pública
<https://sites.google.com/site/egplinks/>

Assista ao vídeo sobre sustentabilidade da ANOp
<http://www.youtube.com/watch?v=8nsrTKBskUg&feature=youtu.be>



TÉCNICAS DE DIAGNÓSTICO EM AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL – ANOp

- 08.2014 -

Sumário

1. DIAGNÓSTICO DE AMBIENTE	4
1.1 ANÁLISE <i>SWOT</i>	4
1.2 ANÁLISE <i>STAKEHOLDER</i>	7
1.2.1 Aplicação da análise <i>stakeholder</i>	9
1.2.2 Passos a serem seguidos	11
1.2.3 Tempo demandado para o desenvolvimento da técnica	13
1.2.4 Formas de envolvimento dos grupos	14
1.2.5 Aplicação da técnica em avaliações de programas governamentais	14
1.2.5.1 Identificação das vulnerabilidades dos grupos	15
1.2.5.2 Identificação das dificuldades de acesso a programas governamentais	15
1.2.5.3 Identificação do atendimento aos direitos dos grupos	15
1.2.5.4 Identificação da participação e do controle social	16
2. DIAGNÓSTICO DO PROCESSO	16
2.1 MAPA DE PROCESSO.....	16
2.1.1 Tipos de mapas de processo	23
2.1.2 Notações utilizadas em um mapa de processo	23
2.2 ANÁLISE RECI	24
2.2.1 Aplicação da análise RECI	25
2.2.2 Elaboração e análise da matriz RECI	26
3. DIAGNÓSTICO DO DESEMPENHO.....	30
3.1 MAPA DE PRODUTOS	30
3.1.1 Aplicação do mapa de produtos	32
3.1.2 Elaboração do mapa de produtos	33
3.1.3 Recomendações ao auditor interno	34
3.1.4 Elaboração de indicadores de desempenho a partir do mapa de produtos	34
3.1.4.1 Identificação dos produtos-chave	34
3.1.4.2 Formulação de questões sobre economicidade, eficiência e eficácia	35
3.2 INDICADORES DE DESEMPENHO	36
3.2.1 Variáveis tempo, custo, quantidade, qualidade e acesso	37

3.2.2 Principais usos de ID's	37
3.2.3 Qualidades desejáveis de um ID	38
3.2.4 Aspectos do desempenho medidos pelos ID's	39
3.2.5 Identificação dos ID's	42
3.2.6 Seleção dos ID's	43
3.2.7 Depuração dos ID's selecionados	44
3.2.8 Fixação de metas para os ID's selecionados	44
3.2.9 Revisão dos ID's	45
3.3 MATRIZ MULTIDIMENSIONAL DE ID's	45
3.3.1 Equilíbrio e balanceamento entre as cinco dimensões do desempenho	49
<i>SITES SUGERIDOS</i>	50
APÊNDICE 1	51
APÊNDICE 2	52

1. DIAGNÓSTICO DE AMBIENTE

1.1 ANÁLISE *SWOT*¹

A técnica de auditoria de natureza operacional destinada à análise do ambiente interno/externo (diagnóstico institucional) é denominada de análise *SWOT* (**S**trengths; **W**eaknesses; **O**pportunities and **T**hreats) designando, em português, respectivamente: forças, fraquezas, oportunidades e ameaças. A técnica *SWOT* serve como guia ao auditor interno sobre o objeto da auditoria de natureza operacional e o ambiente no qual está inserida a organização ou a unidade organizacional (UORG).

A análise *SWOT* integra, também, as metodologias de análise (planejamento) estratégica organizacional desenvolvidas na Harvard Business School, existindo ampla literatura mundial sobre o assunto, no âmbito da ciência da administração. Nesse caso, a aplicação da técnica se dá quando do diagnóstico estratégico, após a definição da missão ou após o estabelecimento de objetivos; devendo ser aplicada antes da formulação estratégica de ação.

Num esforço de planejamento estratégico, o modelo proposto de *SWOT* presta-se à “formulação de estratégia que busque atingir uma adequação entre as capacidades internas e as possibilidades externas²”. Na análise das capacidades internas, busca-se identificar igualmente as forças e as fraquezas da organização/UORG, enquanto que, relativamente ao ambiente externo, busca-se a identificação das oportunidades e ameaças à empresa.

O Tribunal de Contas da União sugere ao auditor interno que, sempre que possível, como ferramenta adicional, aplique a análise estratégica, de modo a identificar os seguintes aspectos: missão (o que a organização/UORG almeja?); objetivos estratégicos (como chegar lá?); fatores críticos que influenciam o sucesso (o que precisa ser feito com eficiência?); produtos & indicadores (como medir o desempenho?) e metas (como saber o que é um bom

¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Técnicas de auditoria: análise SWOT e diagrama de verificação de risco. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2003. 20p., *passim* (disponível em <http://pessoal.educacional.com.br/up/2600001/629690/t193.asp> , acessado em 13.06.2004).

² MINTZBERG, H, AHLSTRAND, & B. LAMPEL, J. **Safári de estratégia**. Porto Alegre: Editora Artmed-Bookman, 2000.

resultado?). Feita a análise estratégica, estará facilitada a compreensão do auditor interno sobre o objeto da auditoria de natureza operacional.

Recomenda-se ao auditor interno, também, que sejam adotados cuidados redobrados para aferir a isenção, a liberdade nas contribuições pessoais e a responsabilidade compartilhada entre todos nas definições contidas na análise *SWOT*, além de que se certifique do seguinte:

a intervenção da alta gerência deve acontecer para assegurar a coerência das decisões com a estratégia competitiva da organização³;

não se deve acreditar que o processo de auditoria de natureza operacional (ou de planejamento estratégico, conforme o escopo do trabalho em curso) possa resolver, por si só, os problemas corporativos;

a imprecisão ou incorreção da missão da organização/UORG prejudica a análise *SWOT*;

combinada com a técnica de *benchmarking*, por exemplo, pode-se viabilizar a melhoria contínua da organização/UORG; e

a técnica *SWOT* pode ser empregada, inclusive, para analisar as empresas concorrentes. Quadro 1 - Análise *SWOT*

	AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO	
+	Forças / <i>Strengths</i>	Oportunidades / <i>Opportunities</i>	+
	Pontos fortes – as características positivas internas que uma organização/UORG pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização/UORG que atuam, em conjunto, para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos, a exemplo de: equipe altamente capacitada, tecnologia avançada, adaptabilidade às mudanças...	Características do ambiente externo, não controláveis pela organização/UORG, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder às metas planejadas, como por exemplo: novos clientes, disponibilidade de novos canais de divulgação/distribuição, ampliação do escopo de atuação...	
-	Fraquezas / <i>Weaknesses</i>	Ameaças / <i>Threats</i>	-
	Pontos fracos – as características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização/UORG. Referem-se à ausência de capacidades e/ou habilidades críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado, a exemplo de: sistemas de informação obsoletos, baixa	Características do ambiente externo, não controláveis pela organização/UORG, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional, a exemplo de: surgimento de produtos equivalentes, restrições orçamentárias, novos concorrentes no mercado, dispersão geográfica da clientela...	

³ Relativamente à esfera pública, com a devida vênia, temos algumas reservas quanto ao pensamento de Robert Klitgaard quando afirma ser recomendável o afastamento do *policy-maker* de assuntos pertinentes à administração da rotina (1994, p. 207).

capacidade inovadora...		
-------------------------	--	--

A ferramenta de diagnóstico de ambiente *SWOT*, na auditoria de natureza operacional, permite ao auditor interno que identifique as ações a serem implementadas para o saneamento de problemas detectados, a partir da análise das forças & fraquezas (ambiente interno) e das oportunidades & ameaças (ambiente externo), em busca de um novo equilíbrio entre essas variáveis.

A análise dos pontos fracos pode redundar em:

- modificar a meta, considerando o conjunto de habilidades que a organização/UORG já possua;
- levantar recursos para adquirir o conjunto de habilidades necessárias;
- identificar outra organização/UORG com a competência básica necessária e terceirizar a atividade a ser desenvolvida.

As informações externas sobre oportunidades e ameaças, que se incluem na malha de variáveis ambientes (econômicas, demográficas, políticas, culturais, tecnológicas, legais, ecológicas, sociais), podem ser obtidas de diversas fontes, entre elas: entrevistas com os usuários, relatórios de atividades, revistas especializadas, etc.

Por sua vez, as ameaças podem se constituir em pontos fortes ou oportunidades, quando se vislumbra um modo de contorná-las ou superá-las, senão vejamos: as restrições orçamentárias podem ensejar uma política de otimização de recursos, tornando a organização mais eficiente e proporcionando-lhe um diferencial em relação aos possíveis competidores, no caso da iniciativa privada; ou a busca de parceria com outras organizações possibilitará o atingimento dos objetivos propostos (no caso da gestão de programas governamentais, por exemplo).

A análise *SWOT* deve ser aplicada na fase de planejamento da auditoria de natureza operacional, como técnica de diagnóstico da situação do objeto da auditoria, sem embargos à possibilidade de ser reaplicada na fase de execução dos trabalhos de auditoria, caso surja algum aspecto inicialmente não identificado pelo auditor interno.

Ao final da análise, para assegurar que a situação foi compreendida, a unidade de auditoria interna (AUDIN) deverá responder a quatro perguntas, quais sejam:

- a organização/UORG possui os recursos e a capacidade necessários para tirar vantagem das oportunidades e neutralizar as ameaças? [o auditor interno deve ter em mente que esta informação deve ser revista periodicamente, uma vez que o ambiente está em constante alteração];
- quais organizações/UORG's já possuem os mesmos recursos e competências valiosos da organização/UORG auditada? [é importante garantir que as competências da organização/UORG sejam equivalentes ou superiores àquelas de organizações similares, no mesmo nicho de mercado];
- se a organização/UORG auditada não possui recursos ou capacidades especiais, ela enfrenta desvantagem em termos de custo para obtê-los? [se o custo dessa aquisição for muito alto, alcançar esta vantagem pode ser difícil e levar tempo]; e
- a organização/UORG auditada está organizada de modo a tirar proveito total de seus recursos e suas capacidades? [deve-se verificar se a organização possui bons sistemas de controles internos, estrutura formal de comunicação, tecnologia adequada e gestão do conhecimento].

Configura-se, ainda, em prática recomendável nos trabalhos de auditoria de natureza operacional que, após minutado o quadro da análise *SWOT* (**quadro 1**), o auditor interno o apresente aos gerentes (gestores), em reunião ou *workshop*⁴, para fins de validação da análise.

1.2 ANÁLISE *STAKEHOLDER*⁵

A técnica da análise de atores intervenientes (*stakeholders*) tem como objetivo oferecer à equipe da auditoria interna subsídios para a identificação dos atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses afetam o risco e o desempenho organizacional, explicitando e lidando com impactos, benefícios, conflitos e, no âmbito empresarial, considerando potencialidades para conseguir novos negócios, inclusive.

⁴ Reunião destinada à troca de idéias e de conhecimento prático sobre um assunto corporativo.

⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria nº 5, de 18 de fevereiro de 2002. Aprova a Técnica de Auditoria “Análise Stakeholder”. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, 25 de fev. 2002, *passim* (disponível em “<http://pessoal.educacional.com.br/up/2600001/629690/t193.asp>”, acessado em 13.06.2004).

A análise *stakeholder* é particularmente relevante para os problemas de gestão do ambiente, pelas seguintes razões principais:

- os contornos dos sistemas e problemas atravessam as unidades sociais, econômicas e políticas, sendo provável que uma grande soma vetorial de fatores externos estejam envolvidos na *performance* corporativa; e
- os problemas ambientais estão associados com circunstâncias externas, custos suportados pelos intervenientes (e não pelos gerentes da organização sob análise) e precisam, por isso, ser avaliados de forma holística.

Uma definição prática para a utilização da análise *stakeholder* é a distinção entre grupos primários⁶ (beneficiados ou prejudicados diretamente pela organização) e grupos secundários⁷, geralmente caracterizados pelos intermediários envolvidos no processo de prestação de serviços.

Dentre os benefícios da técnica, pode-se arrolar:

- identificar interessados na melhoria do desempenho organizacional;
- identificar a opinião e os conflitos de interesses;
- diminuir riscos para o desempenho organizacional; e
- desenvolver estratégias de melhoria do desempenho.

Na aplicação da ferramenta *stakeholder* – tanto na fase de planejamento quanto na etapa de execução dos trabalhos de auditoria de natureza operacional – é recomendável o uso concomitante da análise do ambiente interno/externo (*SWOT*), como ferramenta complementar. A análise *stakeholder* possui uma relação muito estreita com a análise *SWOT*.

A análise *stakeholder* ajuda o auditor interno na identificação da forma apropriada de participação de todas as partes envolvidas com a organização (ou UORG). Nesse sentido, a técnica de auditoria de natureza operacional *stakeholder* é uma ferramenta de grande utilidade em auditoria com foco no desempenho, na medida em que está ligada à apreciação institucional e à avaliação social.

Em resumo, *stakeholders* são aqueles que influenciam de forma decisiva ou são importantes para o sucesso da organização/UORG (ou programa/projeto governamental). A

⁶ Grupos primários são aqueles mais afetados, tanto positiva (os beneficiários) como negativamente (aqueles realocados involuntariamente).

⁷ Grupos secundários são os intermediários envolvidos no processo de prestação de serviço.

análise considera os grupos de interesses primário e secundário e a importância do tipo de influência que podem exercer sobre a organização/UORG.

1.2.1 Aplicação da análise *stakeholder*

A análise *stakeholder* pode ser utilizada para:

- □ identificar pessoas ou grupos de pessoas interessados na melhoria do desempenho de suas organizações e obter seu apoio para introduzir mudanças;
- identificar conflito de interesses entre as partes envolvidas, possibilitando, dessa forma, diminuir os riscos envolvidos no desenvolvimento de uma organização ou de uma unidade organizacional⁸ (UORG), em particular;
- obter grande quantidade de informações sobre uma determinada organização/UORG;
- desenvolver estratégias que permitam implementar efetivamente a melhoria do desempenho (*performance*);
- antecipar e interpretar mudanças no ambiente de ação da organização (especialmente no caso de empresa privada), numa vertente daquilo que a ciência da administração denomina de sondagem ambiental.

Nos trabalhos de auditoria de natureza operacional, a análise *stakeholder* deve ser aplicada preferencialmente na fase de levantamento e pode ser revista pelo auditor interno durante a fase de execução dos trabalhos, para garantir a inclusão de *stakeholders* relevantes, no sentido de que as recomendações para o aperfeiçoamento da organização/UORG considerem o interesse dos *stakeholders*.

O DFID⁹ (Department for International Development) orienta sobre o momento oportuno para se proceder à análise *stakeholder*, conforme segue:

⁸ Entenda-se por unidade organizacional (UORG) cada unidade integrante da estrutura (departamentos, divisões, unidades regionais...) explicitada no organograma de uma empresa privada, de uma organização não governamental, de um órgão da administração direta da União, estados ou municípios, ou de uma entidade supervisionada integrante da administração pública federal, estadual ou municipal (autarquia, fundação, empresa pública ou sociedade de economia mista).

⁹ DFID (Department for International Development). *Guidance Note on how to do Stakeholder Analysis of Aid Projects and Programmes*. Londres: Department for International Development, 1993, p. 5. 17p. In: <http://lead.virtualcenter.org/pt/dec/toolbox/Refer/sddstak1.pdf> (acessado em 13.11.2003).

Stakeholder analysis should always be done at the beginning of a project, even if it is a quick list of stakeholders and their interests. (Most people do this already, if only informally). Such a list can be used to draw out the main assumptions which are needed if a project is going to be viable, and some of the key risks. Thus, stakeholder analysis will contribute to the drafting of a log frame.

Whenever log frames are re-considered during the life of a project, a stakeholder analysis will be useful. This means that annual monitoring missions and mid-term reviews should include stakeholder analysis as part of their tool-kit.

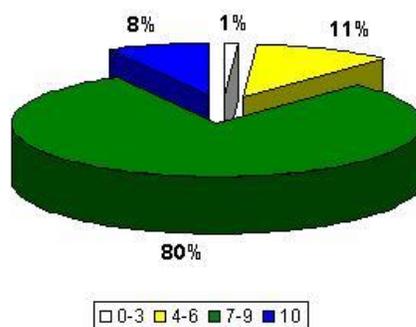
A equipe da unidade de auditoria interna (AUDIN), no entanto, deve estar atenta para o tipo de informação que se deve ou que se quer obter em cada etapa do trabalho de auditoria de natureza operacional, de modo a definir o tipo de tabela/quadro a ser criado.

Na fase da análise preliminar do objeto da auditoria, a equipe deverá criar uma tabela contendo as seguintes informações: identificação do *stakeholder*, interesse do mesmo na organização/UORG e o impacto efetivo/potencial proveniente desse *stakeholder*, caso seu interesse não venha a ser atendido. Neste último caso, deve-se considerar a opinião dos atores envolvidos com relação às mudanças que se pretende recomendar. Para tanto, a equipe da auditoria interna deve estar atenta para o fato de que alguns atores defendem seus pontos de vista e têm objetivos que podem diferir e conflitar com os de outros atores.

Merece destaque, nesse momento, referência à interessante pesquisa de opinião feita pela Secretaria Federal de Controle (SFC/MF) junto a 742 gestores públicos federais¹⁰, tendo-se chegado a uma nota 8 de avaliação final das unidades da SFC, à época; sendo que 43% concederam essa nota (8), 20% nota 7 e, ainda, 17% nota 9.

Gráfico 1

PESQUISA DE OPINIÃO SOBRE A SFC/MF
1997



¹⁰ <http://www.sfc.fazenda.gov.br/sfc/pesquisa/pesqf.htm> (acessado em 02.07.1998).

A pesquisa referenciada no **gráfico 1** foi desenvolvida sob a supervisão do Analista de Finanças e Controle Domingos Poubel de Castro (à frente da SFC/MF, na ocasião) – considerado no segmento da auditoria governamental, na década de 1990, um dos maiores defensores do controle orientado a resultados, no país – o qual fez referências à importância e à necessidade em se mostrar resultados aos *stakeholders*, no intuito de obter aprovação/apoio à organização/UORG, inclusive, conforme segue (CASTRO, 1997, p. 9):

Uma pesquisa na Flórida, em 1990, entre 628 eleitores, constatou que os serviços de transportes públicos eram considerados razoáveis ou fracos por 57% dos entrevistados. Quando perguntados se aceitariam um aumento de 4 centavos de dólar no preço dos combustíveis, para financiar as despesas do governo com transporte, 43% foram contra, porque não confiavam no governo. Entretanto, quando foi colocado que estes recursos só seriam liberados caso o Departamento dos Transportes mostrasse uma melhoria efetiva no seu desempenho, o percentual dos que disseram sim subiu para 59%.

1.2.2 Passos a serem seguidos

Preparar um quadro de análise que contemple as seguintes informações:

Quadro 2 – Quadro de análise *stakeholder*

1. STAKEHOLDER	2. INTERESSE na organização ou na unidade organizacional (UORG)	3. ++ -- +/- 0	4. IMPACTO Se a organização/unid. org. não atender aos interesses do <i>stakeholder</i>	5. PAPEL do <i>stakeholder</i> na organização ou na unidade organizacional (UORG)

Identificar e listar todas as partes envolvidas. A maneira mais efetiva é listar, numa folha de papel, o maior número possível de indivíduos ou grupos, identificando suas necessidades e seus direitos, além da maneira como serão afetados pela organização ou pela unidade organizacional (*vide* lista de verificação a seguir).

Quadro 3 – Lista de verificação

Lista de verificação para identificar os *stakeholders*:

- os grupos primários e secundários foram identificados?
- os grupos de apoio e os grupos oponentes à organização/UORG foram identificados?
- o aspecto da equidade¹¹ foi observado para identificar os grupos com maiores necessidades?
- os grupos primários foram divididos entre categorias de usuários, como por exemplo: níveis de renda, gênero, ou outro?
- os interesses dos grupos mais vulneráveis (especialmente os mais pobres) foram identificados?
- foi possível identificar algum grupo, primário ou secundário, que passará a existir em consequência da implementação das recomendações da auditoria interna?

Lista de verificação para identificar os *stakeholders* mais importantes para o sucesso:

- quais problemas, originários de quais grupos, a organização ou UORG pretende atender?
- para que grupo o programa ou projeto direciona as prioridades de atender às necessidades, interesses e expectativas?
- qual o grupo de interesse mais próximo dos atos constitutivos da empresa ou da organização/UORG?

Lista de verificação para identificar os **interesses dos stakeholders**:

- qual a importância da parte interessada para a organização ou UORG?
- o que a parte interessada demanda da organização ou da UORG?
- quais as expectativas dos grupos em relação à organização ou à UORG?
- quais os benefícios/metasp esperados pelos grupos interessados?
- que recursos os grupos estão dispostos (ou não estão dispostos) a oferecer à organização ou à UORG?
- que outros interesses os grupos possuem que podem conflitar com os da organização ou da UORG?
- de que forma os grupos consideram os outros arrolados no quadro 2 (de análise)?

Lista de verificação para explorar **possíveis impactos** para a organização/UORG:

- que papel o grupo mais importante deve assumir para que a organização ou UORG tenha sucesso?
- esse papel é exequível e realista?
- é possível antecipar algum aspecto negativo, dado o interesse do grupo?
- na ocorrência de uma eventualidade, qual o impacto esperado na organização ou na UORG?
- em resumo, quais dessas suposições sobre os grupos influenciam positivamente ou ameaçam a organização ou a UORG?

¹¹ A equidade é uma dimensão nova na auditoria de natureza operacional, adotada pelo Tribunal de Contas da União, especialmente no tocante à avaliação de programas governamentais, e tem ligação estreita com políticas públicas e questões relacionadas à desigualdade social, à pobreza e ao ideal de justiça (*vide* Constituição Federal de 1988, art. 3º, inc. III, e art. 23, inc. X).

Passa-se ao preenchimento da “coluna 1”, ou seja, transfere-se a relação dos atores envolvidos para a primeira coluna do quadro de análise, em ordem de importância.

□A seguir, o auditor interno faz um levantamento do interesse de cada parte envolvida e do seu poder de influência. É importante notar que cada ator pode ter mais de um interesse e condições diferenciadas para exercer influência sobre a organização/UORG (*vide* lista de verificação explicitada no **quadro 3**).

Relativamente à “coluna 2”, transfere-se os interesses identificados na análise anteriormente realizada para a segunda coluna do quadro de análise.

□Na “coluna 3”, o auditor interno marcará as estimativas/expectativas da equipe sobre o grau de interesse do *stakeholder*, podendo variar do apoio à rejeição/oposição à organização ou à UORG, utilizando os sinais a seguir para identificar as categorias: (++) altamente a favor, (+) levemente a favor, (0) indiferente ou indeciso, (-) levemente contra e (--) altamente contra.

□Analisar os impactos positivos e negativos caso a organização/UORG não atenda aos interesses do *stakeholder* (*vide* lista de verificação no **quadro 3**).

Quanto à “coluna 4” do **quadro 2**, o auditor interno deve transferir os impactos identificados na análise realizada para a quarta coluna do quadro.

Passa-se, então, à identificação do papel do *stakeholder* na organização/UORG, sendo que as informações identificadas na análise realizada pela equipe da unidade de auditoria interna (AUDIN) deverão ser transferidas para a quinta coluna do **quadro 2**.

1.2.3 Tempo demandado para o desenvolvimento da técnica

A princípio, o tempo a ser despendido dependerá do tipo e do tamanho da organização/UORG, assim como da complexidade do assunto em estudo. Entretanto, considerando os prazos e as limitações específicas de cada auditoria de natureza operacional (dispersão geográfica, p.e.), consubstanciados no planejamento anual (plano anual das atividades de auditoria interna – PAAAI¹²), a equipe da auditoria interna deve priorizar os *stakeholders* a serem consultados/entrevistados, sem prejuízo da qualidade do trabalho.

¹²

Vide Instrução Normativa/CGU n° 2, de 24 de dezembro de 2002 (in D.O.U. de 30.12.2002).

1.2.4 Formas de envolvimento dos grupos

O auditor interno poderá dirigir-se até clientes, governo, concorrentes, sindicatos, fornecedores, instituições financeiras, grupos de interesses especiais (conselho de administração, conselho fiscal), etc., por intermédio de(o):

- encaminhamento de questionário pelo correio;
- participação em *workshops* e reuniões;
- participação de membros do grupo em grupos focais¹³;
- divulgação dos benefícios da melhoria do desempenho.

Nesse particular, a comunicação assume dimensão superlativa para a unidade de auditoria interna.

1.2.5 Aplicação da técnica em avaliações de programas governamentais

Allisson Sutton¹⁴, em *workshop* sobre pobreza e equidade em políticas públicas, apresentado em treinamento de auditoria de natureza operacional, no âmbito do projeto TCU-Reino Unido, considerou que, além de sua importância na política de negócios privados, a análise *stakeholder* é fundamental quando da avaliação de programas governamentais (AvaP).

Quando o foco da análise estiver voltado para a questão da redução da pobreza e da desigualdade social, a técnica permitirá identificar vulnerabilidades, dificuldades de acesso, grau de atendimento aos direitos e disponibilidade de informações necessárias para que grupos sociais relevantes possam tornar-se influentes, etc.

¹³ Grupo focal é uma técnica para coleta de dados qualitativos (atitudes, valores, preferências, necessidades, dificuldades, sentimentos...), sendo necessária a elucidação prévia do propósito da pesquisa e a identificação de quem se utilizar-se-á dos dados qualitativos coletados; é utilizado na investigação de questões complexas que afetam a organização, como aspectos relacionados a dificuldades, necessidades ou conflitos não claros ou pouco explicitados. Os grupos focais são formados por até dez pessoas que tenham características em comum (mesmo nível hierárquico, p.e.). Dentre as vantagens desta técnica, ressalta-se: baixo custo; resultados rápidos; flexibilidade para exploração de perguntas não previstas; o grupo tende a minimizar opiniões falsas ou extremadas, proporcionando o equilíbrio e a fidedignidade dos dados. Todavia, a técnica do grupo focal é suscetível de viés do ponto de vista do moderador, aliada à limitação de que as discussões possam ser desviadas ou dominadas por algum participante e à dificuldade para análise e generalizações (em face das recorrências).

¹⁴ Allisson Sutton é consultora de desenvolvimento social, contratada pelo Department for International Development (DFID), vide <http://www.dfid.gov.uk/>

1.2.5.1 Identificação das vulnerabilidades dos grupos

As vulnerabilidades dos grupos podem ser identificadas a partir da seguinte análise:

- existem grupos de risco?
- quem são?
- onde estão?
- existem grupos com necessidades especiais?
- quem são?
- onde estão?
- existem sub-grupos mais vulneráveis dentro do mesmo grupo?
- como tratar as vulnerabilidades?

1.2.5.2 Identificação das dificuldades de acesso a programas governamentais

Quando da identificação das dificuldades de acesso, as questões que devem ser formuladas são:

- acesso para quem?
- existem dificuldades?
- quais são elas?
- quais as formas de identificar essas dificuldades?
- quais têm sido as reações dos diferentes grupos de acesso?
- os grupos demonstram conhecimento sobre o programa?
- os grupos demonstram sensibilidade ao programa?
- os grupos demonstram resistência com relação ao programa?
- quais as iniciativas tomadas pelo grupo?

1.2.5.3 Identificação do atendimento aos direitos dos grupos

Relativamente ao atendimento aos direitos dos grupos, deve-se analisar os seguintes aspectos:

- quais os direitos atendidos e os não-atendidos?

- quais os grupos sociais envolvidos?
- quais os interesses desses grupos?
- qual a importância desses grupos?
- quais as influências exercidas por esses grupos?
- quais os conflitos de interesses detectados?
- de que forma tratá-los?

1.2.5.4 Identificação da participação e do controle social (Ver Decreto nº 8.243/2014)

Nessa etapa, deve-se considerar:

- quem são os grupos sociais considerados?
- como participam na definição dos objetivos do programa?
- como participam no controle dos resultados?
- quais as informações que transformam importância em influência?

2. DIAGNÓSTICO DO PROCESSO

2.1 MAPA DE PROCESSO¹⁵

O mapa de processo é a representação visual de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a sequência dos passos necessários à consecução de determinada atividade. Para clareza de exposição, faz-se necessário dizer em que sentido utilizamos o termo processo, qual seja: processo (de trabalho) é a maneira pela qual se realiza uma operação na organização ou na unidade organizacional (UORG).

Assim, podem ser descritos, como exemplos de processos de trabalho: a sequência de tarefas e ações necessárias à aprovação de um pedido de financiamento imobiliário; a aquisição de medicamentos em determinado programa governamental de combate a uma

¹⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de Auditoria: Mapa de Processos**. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 18p. *passim* (disponível em “<http://pessoal.educacional.com.br/up/2600001/629690/t193.asp>”, acessado em 13.06.2004).

doença; ou a análise de prestações de contas de convênios federais firmados entre um ministério, em Brasília, e a prefeitura municipal de São Luís-MA, por exemplo.

A técnica do mapa de processo fornece uma representação gráfica das operações sob análise na organização/UORG, **evidenciando a sequência de atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos, de modo a permitir à equipe da auditoria interna, em conjunto com gerentes (gestores) e trabalhadores envolvidos, identificar mais facilmente oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho na organização/UORG sob exame.**

O mapa de processo é útil, ainda, para identificar pontos fortes do processo de trabalho, passíveis de serem reproduzidos ou adaptados a outros processos de uma mesma organização/UORG ou de organizações/UORG's diferentes, como meio de disseminar boas práticas.

Os mapas de processo podem representar diversas situações: como o processo está sendo realizado; como é o processo de acordo com as normas e procedimentos internos; quais as formas alternativas de executar o processo; e qual a forma recomendada de realizar o processo.

O diagrama do mapa de processo pode ter diversos graus de detalhamento, segundo o propósito para o qual é elaborado. Em geral, suas informações essenciais são:

- descrição das atividades;
- pontos de tomada de decisão;
- movimentos de informação e de documentos;
- pontos de controle;
- prazos;
- documentos e as relações entre as diversas etapas do processo.

Dependendo do escopo do trabalho de auditoria de natureza operacional, o mapa de processo pode apresentar, ainda, relativamente a cada tarefa ou atividade, informações detalhadas sobre:

- custo;
- **tempo de execução;**
- tempo decorrido entre uma e outra tarefa/atividade;
- superposição;

- volume e frequência das transações;
- número de *staff* / hora para execução;
- habilidades necessárias para execução;
- opinião dos clientes / usuários;
- impacto tecnológico;
- impacto de mudanças em outras UORG's (departamentos. p.e.);
- limitações externas (limitações orçamentárias, p.e.).

No mapa de processo, as setas indicam o fluxo da operação, ou seja, sua sequência. As caixas são utilizadas para descrever as ações necessárias para que seja completada a operação. Pode-se dizer que as caixas à esquerda, ou no início do processo, representam condições para que sejam executadas as ações à direita, que se encontram à frente no fluxo.

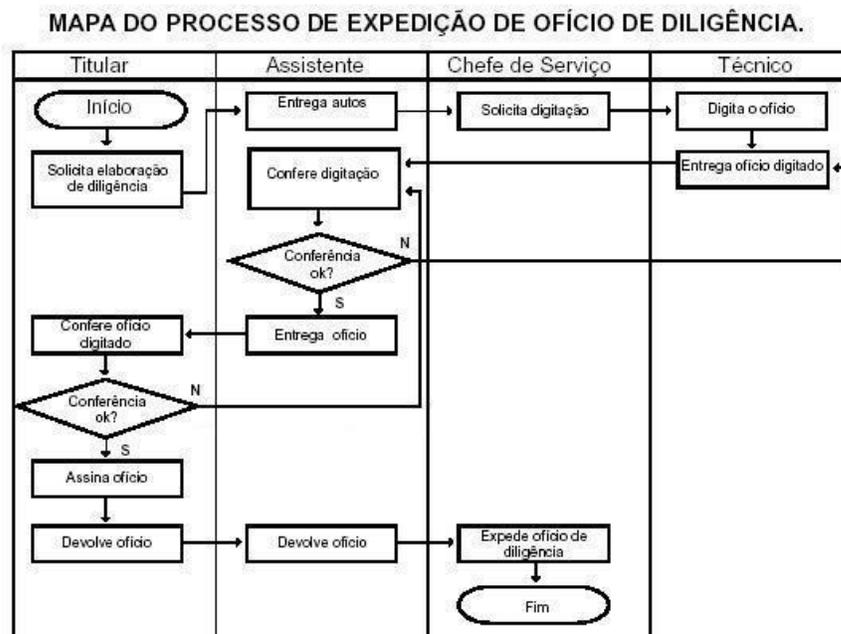
Eis as principais características do mapa de processo:

- descreve uma operação passo a passo;
- é um método visual-iterativo, que favorece o trabalho em grupo e a participação do auditado; e
- pode incluir informação sobre quantidade, qualidade e prazos.

Merece destaque o fato de o mapa de processo e o mapa de produto (*vide* item 4.1) não se confundirem; abaixo estão arroladas as principais diferenças entre os dois mapas:

- mapa de processo apresenta graficamente uma série de atividades interligadas que dão origem a determinados produtos.
- mapa de produtos, por sua vez, apresenta graficamente os produtos gerados por aquelas atividades. Nos mapas de produtos, os processos estão representados pelas setas.
- processos e atividades mudam com o passar do tempo, enquanto os produtos, se identificados adequadamente, devem permanecer os mesmos, independente das atividades realizadas para obtê-los.
- enfoque nos produtos procura comparar o desempenho de diferentes alternativas (processos) para obter os mesmos produtos.

Figura 1



O mapa de processo deve ser elaborado preferencialmente com a participação das pessoas da área (UORG) ou da organização auditada, pois são elas quem melhor conhecem as atividades desempenhadas, os produtos resultantes, os objetivos e a missão da instituição. Essa participação contribui para a elaboração de um mapa de processo que tende a refletir a realidade da organização/UORG.

A elaboração do mapa de processo é realizada por meio de *workshops*, envolvendo o pessoal da organização/UORG auditada que, sob a orientação do auditor interno, vai montando, passo a passo, o mapa de processo. Os oito passos a serem seguidos, basicamente, são os seguintes:

- i. definir claramente o processo de trabalho que se quer representar. Com base em entrevistas e na documentação disponível, o auditor interno deve elaborar uma versão preliminar para servir de base para seu raciocínio. Não se utiliza a versão preliminar para guiar o *workshop*, pois as opiniões dos participantes tendem a refletir “o que deveria ser”, e não a realidade;

- ii. utilizar a técnica de *brainstorm*¹⁶, incentivando os participantes do *workshop* a identificar as atividades do processo e sua sequência. As idéias surgidas podem ser anotadas, pelo auditor interno, em etiquetas autocolantes;
- iii. identificar a tarefa inicial. Colar a etiqueta que descreve a tarefa inicial em uma grande folha de papel pardo, ou semelhante, fixada na parede da sala, em local visível a todos. A folha de papel pardo deverá ser recolhida ao final do *workshop* para que o mapa de processo seja transcrito adequadamente pelo auditor interno;
- iv. verificar quais atividades: A, B, C etc., são executadas obedecendo a uma sequência lógica, a partir da tarefa inicial. Colar as etiquetas descrevendo essas atividades segundo a sequência identificada;
- v. prosseguir, dessa maneira, até completar todo o ciclo de atividades do processo de trabalho;
- vi. utilizar o mapa de processo para mostrar de que forma as atividades se relacionam;
- vii. desenhar a minuta do mapa, utilizando um *software* apropriado, habitualmente disponível em pacotes para escritório (Visio[®] 2000 – The Visual Language of Business, p.e.), distribuindo a minuta do mapa entre os participantes, solicitando críticas/opiniões/sugestões;
- viii. utilizar as críticas/opiniões/sugestões dos participantes para aperfeiçoar o mapa e elaborar a versão final.

Recomendações do Tribunal de Contas da União aos auditores internos:

- usar bloco de notas autocolantes (*post-it*) para facilitar a montagem do mapa, pois permite que sejam facilmente re-arranjadas as ações, até que se obtenha uma sequência adequada;
- escrever as atividades a serem executadas em setores (UORG's) diferentes com cores distintas;

¹⁶ “Tempestade cerebral” ou “tempestade de idéias” – técnica utilizada em auditoria de natureza operacional para compreender ou buscar a solução de um processo de trabalho; o *brainstorm* estimula a criatividade e auxilia na busca de soluções para problemas, podendo inventar novos problemas, inclusive. O *brainstorm* consiste na alteração deliberada de duas etapas do pensamento: a criação (imaginação) e o julgamento.

- obter a efetiva participação dos auditados, pois ela é essencial. O papel do auditor interno, no *workshop*, deve ser o de facilitador, incentivando os participantes a elaborarem, eles próprios, o mapa de processo;
- controlar o tempo, preparando-se para, constantemente, ampliar ou alterar o mapa. As discussões acerca de “como o processo está sendo realizado” e de “como é o processo de acordo com as normas” podem se tornar acaloradas e prolongarem-se por demais;
- anexar, ao mapa, exemplos de documentos utilizados;
- quantificar as informações, sempre que possível. Por exemplo: volume de cartas digitadas, tempo de execução de uma tarefa, quantidade de trabalhadores envolvidos, etc.;
- procurar obter, do pessoal envolvido, o máximo de informações sobre as atividades examinadas.

O emprego da técnica de mapa de processo, em uma auditoria de natureza operacional, configura-se em abordagem útil quando se deseja obter melhorias de desempenho da organização/UORG, com ênfase nos processos de trabalho.

Exemplos de situações em que se recomenda o uso da técnica de mapa de processo:

- os clientes não estão recebendo os bens/serviços com a rapidez suficiente;
- quando modos mais eficientes de prestação de serviço/fornecimento de bens precisam ser desenvolvidos; ou
- quando a sequência das tarefas realizadas não é claramente entendida dentro da organização/UORG ou parece não estar funcionando bem.

Faz-se mister o registro de que, antes de o auditor interno optar por essa abordagem na auditoria de natureza operacional, deve-se levar em consideração que o exame detalhado de processos de trabalho pode demandar bastante tempo da unidade de auditoria interna e dos profissionais da organização/UORG, sendo dispendioso, portanto. Diante disso, deve-se avaliar se os benefícios esperados com a implantação das possíveis recomendações justificariam o custo (*vide*, a título de curiosidade, o artigo 14 do Decreto-lei nº 200/1967, conforme segue: “O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de

processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”).

A identificação de oportunidades de melhoria de desempenho é importante para o sucesso da auditoria de natureza operacional. É importante identificar, por exemplo:

- pontos onde o trabalho sofre atrasos ou onde documentos são extraviados – “buracos negros”;
- ocasiões nas quais as pessoas ficam aguardando documentos, procurando o que fazer ou corrigindo erros – tempo perdido;
- insuficiente interação entre atividades ou falhas de comunicação;
- múltiplas instâncias de aprovação;
- duplicidade de tarefas;
- áreas onde as metas fixadas não são atingidas, com frequência;
- processos de trabalho que apresentem oportunidades de redução de custo;
- atividades que apresentem alto índice de falhas/erros.

Em uma auditoria de natureza operacional, as técnicas de diagnóstico de processo disponíveis são utilizadas complementarmente, para que sejam respondidas as perguntas do auditor interno. **Uma sequência típica de atividades a serem desenvolvidas pela auditoria interna poderia ser a seguinte** (segundo recomendação do Tribunal de Contas da União, perfeitamente adaptável à iniciativa privada):

- i. preparar o mapa de produto para identificar os indicadores de desempenho relevantes;
- ii. preparar o mapa de processo relativo ao produto-chave, com base nas normas e procedimentos internos;
- iii. conduzir entrevistas com o pessoal da organização/UORG auditada para identificar os pontos fortes e as principais fragilidades nesse processo;
- iv. preparar o mapa de processo da situação atual – como está sendo realizado – com a colaboração do pessoal da organização/UORG auditada;
- v. discutir o mapa com os gerentes (gestores) da organização/UORG auditada;

- vi. identificar oportunidades para melhoria do desempenho e elaborar mapas de processos alternativos – formas alternativas de execução – sem se deixar influenciar pela forma como o processo está sendo desenvolvido;
- vii. apresentar os novos mapas de processo para críticas e comentários dos gerentes (gestores) da organização/UORG auditada; e
- viii. elaborar o mapa de processo definitivo – indicando a forma recomendada de realizá-lo – que representa a proposta da unidade de auditoria interna.

Se a unidade de auditoria interna (AUDIN) chegar à conclusão de que o processo de trabalho precisa ser aperfeiçoado, então poderá ser necessário:

- apresentar um plano de mudança, prevendo-se os arranjos a serem realizados;
- obter o comprometimento dos gerentes (gestores) e dos trabalhadores com a mudança, convencendo-os de que a implantação das recomendações produzirá melhorias no desempenho da organização/UORG;
- avaliar o custo das alterações a serem realizadas;
- elaborar sistemática para avaliar os resultados produzidos pelo novo processo.

É imperiosa a lembrança de que poderá ser necessário muito tempo e monitoramento amigável para modificar um processo de trabalho.

2.1.1 Tipos de mapas de processo

Poder-se-ia arrolar quatro espécies de mapas de processo, conforme segue:

- como é (processo real);
- como deveria ser (processo segundo as normas¹⁷);
- como poderia ser (formas alternativas de execução; é o tipo mais raro); e
- como deve ser (forma recomendada pelo auditor interno).

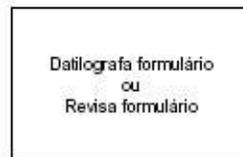
2.1.2 Notações utilizadas em um mapa de processo

¹⁷

Geralmente, as normas se encontram defasadas e necessitando de atualizações formais.

Figura 2 Notações utilizadas em mapas de processo

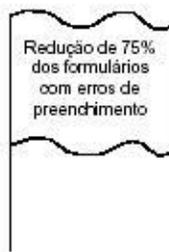
Retângulo: Indica atividade executada
Utilizar 5 palavras no máximo.
Começar com verbo de ação.



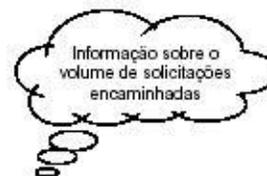
Losango: Indica um ponto de tomada de decisão



Bandeira: Indica oportunidades de melhoria:
Quantificar sempre que possível.



Balão ou nuvem: Atenção, comentários ou explicações:



2.2 ANÁLISE RECI¹⁸

A análise RECI, também denominada matriz de responsabilidades, é uma ferramenta utilizada em auditoria de natureza operacional que ajuda a identificar quem é **R**esponsável pelas atividades desenvolvidas, quem as **E**xecuta, quem é **C**onsultado e quem é **I**nformado, seja no âmbito limitado de uma equipe de trabalho, seja em relação a uma UORG integrante do organograma de uma corporação, a uma instituição pública, a uma organização privada ou, até mesmo, em relação a um programa de governo integrante de uma política pública.

Por meio da análise RECI é possível: estabelecer a responsabilidade pelas decisões e pela execução das atividades; identificar o tipo ou grau de participação de cada agente

¹⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria nº 40, de 22 de maio de 2001. Aprova a Técnica de Auditoria “RECI”. **Boletim do Tribunal de Contas da União**, Brasília, DF, 11 de jun. 2001, *passim* (disponível em “<http://pessoal.educacional.com.br/up/2600001/629690/t193.asp>”, acessado em 13.06.2004).

(pessoa, departamento...) em cada decisão; tornar mais clara a relação entre as partes envolvidas; e conhecer a distribuição de poder na empresa.

As iniciais RECI representam papéis claramente definidos:

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

2.2.1 Aplicação da análise RECI

Nas avaliações de natureza operacional, a análise RECI pode ser empregada para:

- aumentar a produtividade por meio da definição clara de responsabilidades;
- reduzir a necessidade de se refazer tarefas;
- eliminar a superposição de atribuições e o trabalho redundante, liberando recursos e aumentando a capacidade de trabalho;
- tornar as estruturas organizacionais mais enxutas, reduzindo níveis organizacionais desnecessários;
- definir uma nova estrutura organizacional;
- compreender o impacto político e psicológico das mudanças na estrutura organizacional.

Portanto, a análise RECI é uma importante ferramenta de auditoria de natureza operacional, a qual pode contribuir para aumentar a economia, a eficiência e a eficácia de uma organização, podendo ser usada de forma isolada ou em complementação a outras técnicas de diagnóstico. Quando empregada como ferramenta complementar de diagnóstico, pode servir para confirmar problemas identificados inicialmente com outras técnicas de análise.

A matriz decorrente da análise RECI, por seu turno, pode ser empregada também para distribuir, de forma equilibrada, as tarefas entre os agentes organizacionais; sem embargos à reprodução da estrutura existente ou à explicitação da necessidade de uma nova estrutura organizacional, à vista da verificação de pontos de ambiguidade nas estruturas *vis-à-vis* os controles internos existentes ou faltantes.

A literatura estrangeira (em língua inglesa) denomina as iniciais RECI com a sigla RACI, correspondente às iniciais das seguintes palavras inglesas: Responsible, Accountable, Consulted e Informed.

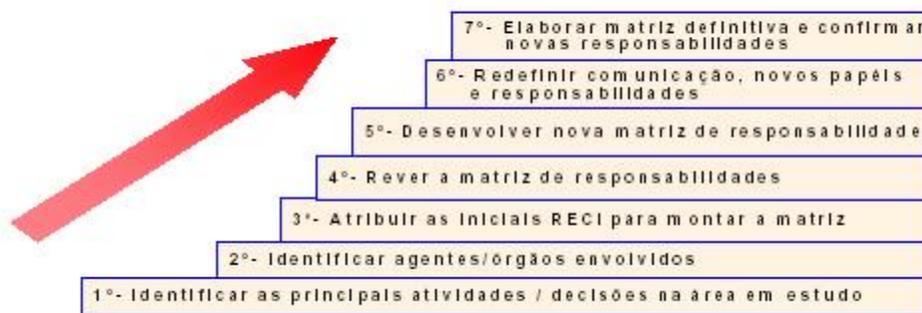
Em qualquer dos casos, recomenda-se a participação dos gerentes (gestores da organização/UORG auditada) durante todo o processo, como forma de garantir a viabilidade da proposta e a aceitação do resultado final produzido pela unidade de auditoria interna.

2.2.2 Elaboração e análise da matriz RECI

A montagem da matriz RECI, numa auditoria de natureza operacional, é realizada por meio de *workshops*, envolvendo o pessoal da organização/UORG auditada que, sob a orientação da equipe da auditoria interna, vai definindo, passo a passo, cada uma das dimensões da matriz. Os passos a serem seguidos pelo auditor interno são os seguintes, fundamentalmente:

- realizar entrevistas e *workshops* com o pessoal da organização/UORG auditada;
- selecionar somente as principais atividades/decisões;
- ser conciso, evitar longas descrições;
- lembrar-se de que se está tratando de papéis/responsabilidades e não de pessoas;
- evitar generalidades do tipo “participar de reuniões”;
- utilizar verbos de ação;
- registrar cada um na 1ª linha da matriz RECI (eixo "x");
- relacionar as principais atividades e decisões na 1ª coluna à esquerda da matriz RECI (eixo "y");
- fazer reunião destinada à troca de idéias e de conhecimento prático sobre um assunto.

Figura 3 - Como elaborar a matriz RECI?



Quadro 4 - Verbos de ação

avaliar	conduzir	treinar
executar	relatar	analisar*
aprovar	coletar	determinar
publicar	redigir	atualizar
registrar	preparar	fiscalizar
agendar	desenvolver	examinar
monitorar	planejar	autorizar

(*) Se o verbo envolver um julgamento ou decisão, acrescentar uma frase para indicar o produto final, por exemplo: “analisar dados para identificar a origem da demora”.

É de importância superlativa a prática dialógica entre o auditor interno e o auditado, fazendo-se necessária a seleção de uma amostra do pessoal da organização auditada, que conheça as atividades listadas e represente cada um dos agentes (atores organizacionais) identificados na matriz.

Após a obtenção de informações junto às pessoas da organização, identificar as responsabilidades de cada agente em relação a cada atividade e atribuir as iniciais RECI. Pode-se fazê-lo pessoalmente (no *workshop*¹⁹) ou por telefone²⁰. Somente o pessoal da auditada deve indicar as iniciais RECI a serem atribuídas em cada caso (a matriz não refletirá a realidade se o auditor interno influenciar no processo); ao tempo em que não se deve desprezar qualquer inicial RECI atribuída (busca-se a revelação de ambiguidades). Nenhuma

¹⁹ Se a RECI estiver sendo utilizada isoladamente (pelo auditor interno), deve-se realizar uma reunião ou *workshop*.

²⁰ Se a RECI estiver sendo utilizada para confirmar achados identificados por outra técnica de auditoria de natureza operacional e o tempo for escasso, uma entrevista por telefone é adequada.

avaliação deve ser feita até que a matriz RECI esteja completa. Sua elaboração induzirá as pessoas à reflexão sobre novos papéis e responsabilidades.

Figura 4 - Exemplo de matriz RECI

PROGRAMA DE PREVENÇÃO E COMBATE AOS INCÊNDIOS FLORESTAIS						
ATIVIDADES DE PREVENÇÃO E COMBATE AOS INCÊNDIOS FLORESTAIS	Coordenação do Programa	Dicon	Diren	Direc	Supes	Bombeiros
Preparar cursos para treinamento de brigadistas	R E					E
Selecionar UC's onde devem ser formadas brigadas contra incêndios	R E		C	C		
Selecionar brigadistas em UC's	R		E	E		
Treinar brigadistas em UC's	R E					
Adquirir equipamentos de combate ao fogo em UC's	R E		E	E	E	
Guardar os equipamentos			E	E	R E	
Coordenar as atividades de combate ao fogo em UC's	R E					E
Realizar perícia em áreas queimadas	R E					E
Autorizar queimadas controladas		I	R		E	
Fiscalizar queimadas		R E	C		E	
Manter banco de dados sobre autorizações de queimada			R		E	
Preparar cursos de queimada controlada	R E		C		C	E
Selecionar áreas críticas para realização de cursos	R E		C		C	
Ministrar cursos de queimada controlada	R E					E
Elaborar planos de manejo em UC's	R E		C	C		

<p>Legenda:</p> <p>R: quem é Responsável</p> <p>E: quem Executa</p> <p>C: quem deve ser Consultado antes</p> <p>I: quem deve ser Informado depois</p> <p>Dicon: Diretoria de Controle Ambiental</p> <p>Diren: Diretoria de Recursos Naturais Renováveis</p> <p>Direc: Diretoria de Ecossistemas</p> <p>Supes: Superintendências Regionais</p> <p>UC: Unidades de Conservação</p>
--

A revisão da matriz RECI dá-se a partir de dois tipos de análise: horizontal e vertical.

Quadro 5
Análises horizontal e vertical na revisão da matriz RECI

Análise horizontal (examinar e verificar)	Análise vertical (verificar)
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Oportunidades de aperfeiçoamento. ✓ Ausência de R (responsável), indicando que nenhum agente é responsável pela atividade (toda atividade deve ter um responsável ou não será implementada). ✓ Ausência de E (executor): nenhum 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ O exemplo do TCU baseou-se em atividades desenvolvidas no âmbito do Sistema Nacional de Prevenção e Combate aos Incêndios Florestais - PREVFOGO, mas os órgãos e agentes relacionados não correspondem à realidade do programa.

<p>agente tem a atribuição de executar tal atividade, logo, ela não será realizada porque nenhum recurso lhe foi alocado.</p> <ul style="list-style-type: none">✓ Muitos C's: será necessário consultar tantos agentes? Somente as consultas que contribuam para o desenvolvimento da atividade devem ser mantidas.✓ Muitos I's: será necessário informar a tantos agentes sobre a atividade? Mantenha apenas aqueles que realmente necessitam ser informados sobre a atividade.	<ul style="list-style-type: none">✓ As responsabilidades de cada agente e identifique as oportunidades de aperfeiçoamento.✓ Muitos R's: esse agente é capaz de assumir tantas responsabilidades? Algumas não poderiam ser delegadas?✓ Muitos E's: esse agente deve executar tantas atividades?✓ Ausência de R's ou E's: esse agente pode ser excluído uma vez que não é responsável ou executor de nenhuma atividade?✓ As pessoas que atualmente ocupam essas posições possuem habilidades adequadas para desempenhar as competências que lhes são atribuídas?
---	--

No desenvolvimento de uma nova matriz RECI, o auditor interno deve observar algumas diretrizes. Quando o auditor estiver atribuindo novas responsabilidades para os agentes organizacionais, siga a seguinte orientação:

- atribuir os papéis de **R** e **E** aos agentes que se encontram mais próximos às atividades ou que detenham maior conhecimento a respeito;
- só deve haver um responsável para cada atividade;
- reduzir o número de **C's**, **I's**, verificações e autorizações para cada atividade nem sempre agregam valor;
- certificar-se de que a solução proposta está de acordo com a cultura organizacional²¹.

Uma leitura crítica do auditor interno sobre a matriz RECI possibilitar-lhe-á o oportuno oferecimento de recomendações rumo à redefinição da comunicação corporativa, inclusive indicando a necessidade de definição de novos papéis e responsabilidades.

²¹ A cultura organizacional se expressa, no dia-a-dia da empresa, como um conjunto de normas desenvolvidas por um grupo de pessoas, conjunto esse que se transmite e se altera no tempo. Essas normas são capazes de determinar comportamentos individuais, na medida em que passem a ser aceitos nos relacionamentos, sem embargos a que se prestem, ainda, à formação da identidade grupal.

Imperioso relembrar, sobretudo, a necessidade de o auditor interno realizar várias entrevistas e *workshops* com os gerentes envolvidos na discussão das mudanças de papéis e de responsabilidades, a serem recomendadas na minuta da nova matriz RECI.

Nesse ínterim, vale a lição da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programa Governamental (SEPROG), do Tribunal de Contas da União, qual seja: “a qualidade e a quantidade de informações coletadas está diretamente relacionada à habilidade da equipe (da auditoria interna) de fazer a pergunta certa, obter o entendimento do auditado e definir as ações a serem executadas” (*ipsis litteris*).

Após a prática dialógica entre auditor e gerente sobre a referida minuta, elabora-se a versão definitiva da matriz RECI, fazendo-se necessária a confirmação com os gerentes acerca das suas novas atribuições, sem embargos à possibilidade de a organização/UORG oportunamente reavaliar essas atribuições, preferencialmente com o auxílio da unidade de auditoria interna (AUDIN) da organização sob análise.

3. DIAGNÓSTICO DO DESEMPENHO

3.1 MAPA DE PRODUTOS²²

Para fins de auditoria de natureza operacional, deve-se entender como produto um bem, um serviço prestado ou uma condição resultante de atividade(s)²³ de uma organização/UORG ou de um indivíduo.

Diante dessa definição, mapa de produtos é uma técnica, utilizada em auditoria de natureza operacional, para a obtenção de indicadores de desempenho (ID's).

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

²² BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de auditoria: indicadores de desempenho e mapa de produtos**. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2000. 33p., *passim* (disponível em “<http://pessoal.educacional.com.br/up/2600001/629690/t193.asp>”, acessado em 13.06.2004).

²³ São exemplos de produtos: benefícios de um programa de governo; estradas conservadas; correspondência digitada; pacientes atendidos; etc. Implementar um programa de governo; conservar estradas; digitar correspondência e atender pacientes são atividades das quais resultam aqueles produtos.

Um mapa de produtos possui três componentes básicos: insumos, produtos intermediários e produtos finais. Ele se assemelha a uma linha de produção ou de montagem, na qual o importante é o produto gerado em cada fase, em vez do processo de trabalho (ou atividade) que gerou o produto.

Figura 5
Estrutura básica de um mapa de produtos



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

Os produtos intermediários são subprodutos obtidos a partir dos insumos existentes e que, juntos, darão origem ao produto final. Pode-se dizer que os produtos intermediários desempenham o papel de insumos para outros produtos intermediários ou para o produto final.

Se um alto gerente de determinada UORG almeja obter um maior nível de satisfação dos trabalhadores, mediante uma alteração na rotina de seu departamento (UORG) e comunica tal alteração por meio de memorando aos gerentes intermediários, teríamos o seguinte mapa de produtos (**figura 6**).

Figura 6
Exemplo de mapa de produtos



O produto final (*output*) das atividades não deve ser confundido com o impacto (*outcome*) originado dessas atividades. Enquanto o produto final depende apenas do

desempenho das atividades, o impacto que ele causa é afetado por condições externas, que fogem ao controle da organização/UORG ou do indivíduo.

Retomando o exemplo da **figura 6**, nota-se que o produto final é “rotina alterada”, e não “maior nível de satisfação dos funcionários”, que é o impacto almejado. A alteração na rotina depende apenas do correto funcionamento do departamento em questão. Já o maior nível de satisfação pretendido depende de fatores externos, como a receptividade dos funcionários à nova rotina.

Vimos no item 3.1 que o mapa de processo apresenta graficamente uma série de atividades interligadas que dão origem a determinados produtos; ao passo que o mapa de produtos apresenta graficamente os produtos gerados por aquelas atividades. Nos mapas de produtos, os processos estão representados pelas setas.

Importa trazer à baila, novamente, o fato de que processos e atividades mudam com o passar do tempo, enquanto que os produtos, se identificados adequadamente, devem permanecer os mesmos, independente das atividades realizadas para obtê-los.

O enfoque nos produtos, em vez de nos processos empregados para sua obtenção, permite ao auditor interno a comparação entre o desempenho de diferentes alternativas (processos) para obter os mesmos produtos.

3.1.1 Aplicação do mapa de produtos

O mapa de produtos pode ser empregado em diferentes níveis administrativos: pode ser elaborado para uma organização, departamento (UORG), função, atividade individual ou mesmo para um projeto ou programa governamental.

A elaboração do mapa de produtos visa:

- obter um quadro claro sobre os objetivos da organização ou da atividade auditada;
- mostrar as relações de dependência entre os diversos produtos;
- identificar as áreas ou setores da organização responsáveis pelos produtos críticos (aqueles cuja obtenção é fator determinante do custo, da qualidade e do prazo de obtenção do produto final); e

- estabelecer as bases para o trabalho subsequente de elaboração dos indicadores de desempenho (ID's).

3.1.2 Elaboração do mapa de produtos

O mapa de produtos deve ser elaborado preferencialmente com a participação do pessoal da organização/UORG auditada, pois é quem melhor conhece as atividades desempenhadas, os produtos resultantes, os objetivos e a missão da organização. Essa participação contribuirá para a elaboração de um mapa de produtos capaz de refletir a realidade corporativa.

Uma forma de angariar essa participação é por meio da realização de *workshop*²⁴, envolvendo a participação do pessoal chave da organização/UORG (ou do programa de governo auditado) que, sob a orientação da equipe da auditoria interna, vai montando, passo a passo, o mapa de produtos.

Os passos a serem seguidos no *workshop*, basicamente, são:

1º passo. Utilizar a técnica de *brainstorm*²⁵, incentivando os participantes a identificarem os possíveis produtos resultantes das atividades da organização/UORG. Os produtos identificados podem ser anotados em etiquetas autocolantes.

2º passo. Definir qual é o produto final e quais são os intermediários. Colar a etiqueta que descreve o produto final na parede da sala ou em alguma superfície lisa existente, em local visível a todos.

3º passo. Selecionar um pequeno número de produtos que sejam essenciais para a função ou atividade sob exame. Considerar um máximo de dez produtos, embora algumas atividades mais complexas possam exigir um número maior.

4º passo. Verificar quais produtos A, B, C, etc. deveriam ter sido obtidos numa fase imediatamente anterior à de obtenção do produto final. Colar as etiquetas referentes a esses produtos à esquerda daquela que representa o produto final.

²⁴ Reunião destinada à troca de idéias e conhecimento prático sobre um assunto.

²⁵ Técnica em que o facilitador (auditor interno) estimula os participantes a emitir opiniões.

5º passo. Verificar quais produtos (X, Y, Z, etc.) deveriam ter sido obtidos numa fase imediatamente anterior àquela de obtenção dos produtos A, B, C, etc., e assim por diante. Cole as novas etiquetas sempre à esquerda das anteriores.

6º passo. Utilizar o mapa de produtos para mostrar de que forma esses produtos se relacionam entre si e com o produto final.

7º passo. Desenhar o mapa, utilizando *software* apropriado, normalmente disponível em pacotes para escritório (Visio[®] 2000 – The Visual Language of Business, p.e.), distribuindo-o aos participantes.

3.1.3 Recomendações ao auditor interno:

- o produto final não deve ser um resultado genérico, mas algo mensurável;
- o uso de bloco de notas autocolantes facilita a montagem do mapa, pois permite que se re-arranjem os produtos até se obter uma sequência adequada;
- a efetiva participação dos auditados é essencial. O papel do auditor interno, no *workshop*, deve ser o de facilitador, incentivando os próprios participantes a elaborar o mapa de produtos; e
- o tempo deve ser controlado. As discussões acerca de quais são os produtos que devem constar do mapa podem tornar-se acaloradas e prolongar-se demasiadamente.

3.1.4 Elaboração de indicadores de desempenho a partir do mapa de produtos

3.1.4.1 Identificação dos produtos-chave

Na análise do mapa de produtos para identificação dos produtos essenciais, devem ser considerados os seguintes aspectos:

- custo: produto cuja obtenção demanda muito mais recursos que os demais;
- qualidade: produto de cuja obtenção dependem vários outros;
- tempo: produto que determina o tempo total gasto na obtenção do produto final.

Para identificar os produtos-chave é preciso recorrer ao mapa de produtos e rever os produtos. Para alguns deles não é necessário desenvolver indicadores de desempenho, pois:

- não são produtos críticos (eles estão no mapa apenas para facilitar o entendimento do auditor interno);
- não são produtos que necessitem de monitoramento regular (são produtos cujo acompanhamento deva ser efetuado no nível operacional e não no nível gerencial).

3.1.4.2 Formulação de questões sobre economicidade, eficiência e eficácia

Esta é a fase crucial na elaboração dos indicadores de desempenho (ID's). Se, durante o *workshop* com o pessoal chave, tais questões sobre o desempenho não forem formuladas, partindo-se diretamente para a elaboração dos indicadores, poderão surgir os seguintes problemas:

- os indicadores sugeridos não refletirão os produtos chave que o auditor interno deseja mensurar;
- um número excessivo de indicadores serão propostos ao auditor interno;
- existirá uma tendência em se sugerir indicadores que reflitam o impacto do produto final, ou de um único produto (*outcome*), em vez dos produtos cuja obtenção depende tão-somente das ações da organização/UORG.

O enfoque do *workshop* não deve recair sobre os indicadores, mas sobre as questões que os indicadores deverão responder, ou seja, todos os participantes do *workshop* devem ser instruídos pelo auditor interno para que se coloquem no lugar dos gerentes da organização/UORG e tentem definir as perguntas (sobre desempenho) para as quais provavelmente gostariam de obter respostas (essas são as questões que realmente interessam ao auditor interno a respeito dos produtos). Os participantes devem, também, indicar se tais perguntas referem-se à economicidade (item 1.1.1), à eficiência (item 1.1.2) ou à eficácia (item 1.1.3). Chegando a um consenso, os produtos e as perguntas devem ser anotados em lugar visível a todos.

A seguir, estão explicitadas algumas questões sobre desempenho (*performance*), obtidas em *workshops* que contaram com a participação de auditores do Tribunal de Contas da União, quais sejam:

- instalações e equipamentos disponíveis para uso: o equipamento está disponível quando se precisa dele? Quais as reais condições de uso do nosso equipamento? Quanto custa manter o equipamento em condições de uso?
- Estradas conservadas: qual é o custo por km de estrada conservada? É mais caro terceirizar ou utilizar pessoal próprio? as condições gerais das estradas têm melhorado?
- Licenças ambientais emitidas: quantas licenças foram emitidas comparadas com o planejado? Quanto de receita foi gerado? Qual o custo de se emitir uma licença?

3.2 INDICADORES DE DESEMPENHO (ID's)²⁶

A utilização de indicadores de desempenho (ID's) para aferir os resultados alcançados pelos gerentes (gestores) é uma metodologia utilizada mundialmente em auditoria de natureza operacional, que está relacionada ao conceito de gerenciamento voltado para resultados (*results oriented management – ROM*). Esse conceito do *management* tem sido adotado na iniciativa privada e em administrações públicas de diversos países, particularmente naqueles de cultura anglo-saxônica (EUA, Austrália e Reino Unido, por exemplo).

Alguns autores da ciência da administração conceituam ID como um instrumento de mensuração quantitativa ou qualitativa de aspectos do desempenho. Todavia, o Tribunal de Contas da União prefere não estabelecer tal distinção e adotar a seguinte definição: indicador de desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho (*performance*), com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas (ou historicamente observadas).

²⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de auditoria: indicadores de desempenho e mapa de produtos**. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo, 2000. 33p., *passim* (disponível em "<http://pessoal.educacional.com.br/up/2600001/629690/t193.asp>", acessado em 13.06.2004).

A expressão ID é, frequentemente, utilizada no sentido de medição de desempenho. Entretanto, é possível estabelecer-se uma distinção sutil entre ambas: medições de desempenho são efetuadas quando os aspectos do desempenho podem ser mensurados diretamente e quantificados com facilidade (quilometragem de estradas conservadas; número de alunos matriculados no 1º grau; p.e.); já ID é utilizado quando não se é possível efetuar tais mensurações de forma direta.

Configura-se o ID, portanto, numa alternativa para a medição do desempenho, embora não forneça uma mensuração direta dos resultados. Poder-se-ia citar, a título de exemplo: a utilização do índice de repetência na 1ª série do ensino fundamental, como um dos fatores a serem considerados na formação de um indicador de desempenho para medir a efetividade do ensino fundamental.

O que se deseja ressaltar com essa diferenciação é que o ID pode fornecer uma boa visão acerca do resultado que se deseja medir, mas é apenas uma aproximação do que realmente está ocorrendo, necessitando, sempre, de interpretação no contexto em que está inserido.

As informações sobre desempenho são essencialmente comparativas. Um conjunto de dados isolado mostrando os resultados atingidos por uma organização/UORG não diz nada a respeito do desempenho da mesma, a menos que seja confrontado com metas ou padrões preestabelecidos de *performance*, ou realizada uma comparação com os resultados atingidos em períodos anteriores, obtendo-se assim uma série histórica para análise de tendências.

3.2.1 Variáveis tempo, custo, quantidade, qualidade e acesso

Os ID's quase sempre são compostos por variáveis provenientes de um dos seguintes grupos: tempo, custo, quantidade, qualidade e acesso.

3.2.2 Principais usos de ID's

A utilização de indicadores de desempenho pela organização/UORG:

- possibilita a avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho global da organização, por meio da avaliação das suas principais áreas ou departamentos;
- permite o acompanhamento e a avaliação do desempenho ao longo do tempo e ainda a comparação entre:
 - desempenho anterior x desempenho corrente;
 - desempenho corrente x padrão de comparação;
 - desempenho planejado x desempenho real;
 - Custo: custo unitário; custo total programado;
 - tempo: prazos estabelecidos; tempo por tarefa;
 - qualidade: satisfação do cliente; padrões de qualidade;
 - quantidade: produção total; demanda atendida;
- possibilita focar as áreas relevantes do desempenho e expressá-las de forma clara, induzindo um processo de transformações estruturais e funcionais que permita eliminar inconsistências entre a missão da instituição, sua estrutura e seus objetivos prioritários;
- ajuda o processo de desenvolvimento organizacional e de formulação de políticas de médio e longo prazos;
- melhora o processo de coordenação organizacional, a partir da discussão fundamentada dos resultados e do estabelecimento de compromissos entre os diversos setores da organização;
- possibilita a incorporação de sistemas de reconhecimento pelo bom desempenho, tanto institucionais como individuais.

3.2.3 Qualidades desejáveis de um ID

Tanto na análise de indicadores de desempenho (ID's) já existentes, quanto na elaboração de novos, deve-se verificar as características explicitadas no **quadro 6**, a seguir:

Quadro 6 **Qualidades desejáveis de um indicador de desempenho**

- **Representatividade:** o ID deve ser a expressão dos produtos essenciais; o enfoque deve ser no produto: medir aquilo que é produzido, identificando produtos intermediários e finais, além dos impactos desses produtos (*outcomes*). Este atributo merece certa atenção, pois indicadores muito representativos tendem a ser mais difíceis de ser obtidos.
- **Homogeneidade:** na construção de ID's devem ser consideradas apenas variáveis homogêneas (ao estabelecer o custo médio por auditoria, deve-se identificar os diversos tipos de auditoria, pois há diversidade de custos por tipo de trabalho).
- **Praticidade:** garantia de que o ID realmente funcione e permita a tomada de decisões gerenciais. Para tanto, deve ser testado, modificado ou excluído (quando não atender a essa condição).
- **Validade:** o indicador deve refletir o fenômeno corporativo a ser monitorado.
- **Independência:** o ID deve medir os resultados atribuíveis às ações que se quer monitorar, devendo ser evitados indicadores que possam ser influenciados por fatores externos.
- **Confiabilidade:** a fonte de dados utilizada para o cálculo do ID deve ser confiável, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados.
- **Seletividade:** deve-se estabelecer um número equilibrado de indicadores que enfoquem os aspectos essenciais do que se quer monitorar (*vide* item 4.3, sobre *BSC*).
- **Simplicidade:** o ID deve ser de fácil compreensão (quanto ao uso e cálculo).
- **Cobertura:** os ID's devem representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardados os princípios da seletividade e da simplicidade.
- **Economicidade:** as informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável, em outras palavras, a manutenção da base de dados não pode ser muito dispendiosa.
- **Acessibilidade:** deve haver facilidade de acesso a dados/informações primários(as)²⁷, bem como de registro e manutenção para o cálculo dos ID's.
- **Estabilidade:** a estabilidade conceitual das variáveis componentes e do próprio ID, bem como a estabilidade dos procedimentos para sua elaboração, são condições necessárias ao emprego de indicadores para avaliar o desempenho ao longo do tempo.

Ver o Anexo VIII da Norma de Execução/CGU nº 1, de 5 de janeiro de 2006 (D.O.U. de 09/01/2006, S. 1, p. 8)

3.2.4 Aspectos do desempenho medidos pelos ID's

²⁷ Primários são os dados originais (foram obtidos sem que tenha havido um estudo preliminar acerca da amostra). Por outro lado, dados secundários são aqueles que estão à disposição do auditor interno provenientes de outros estudos (são fontes de dados secundários: Internet, bancos de dados, cadastros, jornais, revistas, filmes, etc.).

O desempenho na obtenção de um determinado resultado pode ser medido segundo as seguintes dimensões de análise: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Para cada dimensão de análise podem existir um ou mais indicadores.

Quadro 7

Dimensão de análise do desempenho	Exemplo de ID
Economicidade - Minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem o comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma organização/UORG de gerir adequadamente os recursos financeiros colocados a sua disposição.	<ul style="list-style-type: none"> Os suprimentos hospitalares, na qualidade especificada, foram adquiridos ao menor preço? As licitações para contratação de serviços de informática redundaram em preços menores, mantida a qualidade dos serviços?
Eficiência - Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para tal, em um determinado período de tempo. Se a quantidade de produto está predeterminedada, procura-se minimizar o custo total; se o gasto total está previamente fixado, procura-se otimizar a combinação de insumos para maximizar o produto; em ambos os casos a qualidade deve ser mantida. Essa dimensão, portanto, mede o esforço do processo de transformação de insumos em produtos.	<ul style="list-style-type: none"> Os tempos de atendimento nos hospitais foram reduzidos, sem aumento de custos e sem redução de qualidade do atendimento? Os custos diretos e indiretos de uma oficina de manutenção foram minimizados, enquanto houve aumento no número de veículos reparados que satisfizeram os padrões de qualidade requeridos?
Eficácia - Grau de alcance das metas programadas, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.	<ul style="list-style-type: none"> O número de crianças vacinadas na última campanha nacional de vacinação atingiu a meta programada? As rodovias privatizadas foram recuperadas dentro do prazo previsto?
Efetividade - Relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade.	<ul style="list-style-type: none"> O programa de valorização do magistério resultou na redução do índice de repetência escolar? O programa médico de família redundou na redução da mortalidade infantil?

Eis, no **quadro 8**, alguns exemplos de ID's utilizados no âmbito de programas de governo, classificados de acordo com os seguintes critérios (dimensões): 1) economicidade; 2) eficiência; 3) eficácia; 4) efetividade; e 5) equidade.

Quadro 8
Indicadores de desempenho em programas de governo

Critério	Programa/ID
-----	VACINAÇÃO

1	Custo de aquisição das vacinas, consideradas as opções de mercado.
3	Número de crianças vacinadas como um percentual das metas programadas.
2	Custo de uma criança vacinada.
4	Percentual da população que contraiu a doença antes e depois da implantação do programa.
-----	DISTRIBUIÇÃO DE ACERVOS PARA BIBLIOTECAS ESCOLARES
5	Proporção de escolas beneficiadas entre as 10% mais carentes.
-----	MANUTENÇÃO DE RODOVIAS
4	Número de acidentes fatais, em relação ao período anterior.
4	Tempo médio de viagem, em relação ao período anterior.
2	Custo de manutenção de um Km de rodovia.
3	Extensão de rodovias em boas condições de uso como percentagem das metas planejadas.
-----	QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL DE TRABALHADORES
1	Custo das atividades de treinamento, em relação às alternativas de mercado.
4	Percentual dos trabalhadores treinados que, posteriormente, foram empregados na área em que receberam treinamento.
2	Custo do treinamento por trabalhador desempregado.
3	Números de trabalhadores treinados como percentual das metas planejadas.
5	Proporção de trabalhadores com renda inferior a dois salários-mínimos treinados <i>versus</i> proporção de trabalhadores com renda inferior a dois salários-mínimos da categoria.
-----	ENSINO À DISTÂNCIA (NÍVEL MÉDIO)
3	Número de estudantes formados em relação às metas programadas.
1	Custo de elaboração dos programas, em relação às alternativas de mercado.
4	Percentagem de pessoas com nível médio de escolaridade, antes e depois da implementação do programa.
-----	SEGURO DESEMPREGO
5	Número de demitidos residentes em municípios que não disponham de posto de atendimento do programa, dividido pelo número total de desligados na UF.

Notação: 1) economicidade 2) eficiência 3) eficácia 4) efetividade 5) equidade

Seguem, por sua vez, ID's adotados por organizações hospitalares (privadas e públicas)²⁸, a título de exemplo:

- razão entre os indivíduos com a saúde restaurada e os entrantes (resolutividade);
- permanência de clientes;
- taxa média de ocupação (razão entre leitos disponíveis e existentes);

²⁸ Vide “http://www.tce.ba.gov.br/Publicacoes/conteudo/mauro_est_audit_oper_unid_hospitalar.doc” (acessado em 07.11.2003) e “http://www.tributarista.org.br/content/academicos/auditoria_operacional.html” (acessado em 07.11.2003).

- entrantes via Pronto Socorro, que dão origem à internação e/ou cirurgia;
- infecção hospitalar;
- efetivo de empregados/leito;
- produção (cirurgias/especialidade);
- pesagem da bandeja com alimentos na hora de entrada no quarto *versus* pesagem da bandeja na saída (qualidade das refeições);
- produção (por especialidade);
- faturamento/paciente;
- percentual de clientes satisfeitos com o atendimento e o índice de satisfação do usuário, baseados em pesquisa de opinião (“desenhos das carinhas”);
- relação custos com medicamentos e materiais médicos *versus* faturamento; e
- relacionamento entre o faturamento e os gastos totais do hospital; etc.

3.2.5 Identificação dos ID's

O auditor interno deve ter especial cuidado na identificação dos indicadores de desempenho, pois se a avaliação de desempenho da organização/UORG auditada for efetivamente considerada nas oportunas tomadas de decisão, a incorporação dos indicadores como instrumento dessa avaliação acarretará cobranças em relação ao cumprimento de metas estabelecidas. Portanto, ao facilitar o desenvolvimento de indicadores de desempenho, o auditor interno deve, sempre, buscar o comprometimento da alta gerência e observar se os indicadores são úteis internamente, bem como para o público externo.

O auditor interno deve lembrar, ainda, que:

- são necessários poucos indicadores. Um número excessivo de indicadores irá sobrecarregar a organização/UORG na obtenção de dado/informação necessária ao seu cálculo.
- é preciso que os indicadores cubram todos os produtos-chave e forneçam informações de economicidade, eficiência e eficácia. Deve-se evitar a concentração de indicadores em torno de um único produto, e procurar fazer-se uma distribuição equilibrada dos indicadores (*vide* item 4.3, sobre o BSC).

- os indicadores de desempenho devem ser comparativos. Por exemplo: número de treinamentos efetuados não é um indicador, mas sim número de treinamentos efetuados comparativamente ao número planejado.
- os indicadores de eficiência relacionam insumos com produtos. Por exemplo: Número de crianças vacinadas por vacinador.

Após a discussão sobre as questões que foram colocadas pelos participantes, o auditor interno (na condição de facilitador) deve selecionar um ou dois conjuntos de questões mais relevantes. Para esses conjuntos, deve-se tentar identificar indicadores de desempenho que respondam às questões.

Para os demais conjuntos de questões remanescentes, a equipe da auditoria interna deverá identificar, oportunamente, os respectivos indicadores, por si mesma ou com algum integrante da organização/UORG, após o *workshop*.

3.2.6 Seleção dos ID's

Obtidos os indicadores, o auditor interno provavelmente contará com um número muito grande de potenciais indicadores de desempenho a serem monitorados pela AUDIN. O passo seguinte é selecionar os mais relevantes. Essa tarefa – por mais que se pretenda torná-la objetiva quanto ao critério de seleção – envolve muito de subjetividade dos profissionais envolvidos, sendo extremamente necessário que o auditor interno busque a experiência do pessoal da organização/UORG auditada (da alta administração preferencialmente, ou de algum grupo *ad-hoc* de monitoramento estratégico, se houver). Poder-se-ia utilizar, para a seleção dos ID's mais significativos, metodologia de seleção de ID's recomendada pelo Tribunal de Contas da União no documento Técnica de Auditoria: Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos, TCU, 2000, p. 29, a qual foi concebida, com êxito, no âmbito da Secretaria de Assuntos Multiculturais da Austrália (Australian Office of Multicultural Interests).

Pela metodologia australiana de seleção de ID's, recomendada pela SEPROG/TCU, para cada indicador potencial são atribuídas notas de **1** a **5**, nos quatro seguintes quesitos: a) **benefício** - as melhorias potenciais decorrentes de se utilizar o indicador de desempenho na avaliação da performance da organização; b) **relevância** – a relevância do indicador de

desempenho para os objetivos da organização; c) **acessibilidade** – a disponibilidade de dados para cálculo do indicador de desempenho; d) **controle** - quanto de controle a organização tem sobre o indicador.

Multiplicam-se as notas de cada um, obtendo-se valores entre **1 e 625**, selecionando-se os indicadores de desempenho que obtiverem os maiores produtórios. A Secretaria de Assuntos Multiculturais da Austrália, utilizando esse critério, reduziu os 27 potenciais indicadores de desempenho inicialmente encontrados para apenas 8 (30%) indicadores de desempenho, para serem monitorados amiúde.

3.2.7 Depuração dos ID's selecionados

Após a identificação dos indicadores, deve-se proceder a entrevistas com a gerência da organização para se discutir, com eles, a adequação dos indicadores obtidos. Basicamente, a pergunta que o auditor interno deve colocar para a gerência é: “se os gerentes necessitarem de resposta a esta pergunta, este indicador de desempenho fornecerá a resposta esperada?”

Provavelmente, far-se-á necessária a revisão periódica dos indicadores, especialmente em áreas (UORG's) onde não existam medições diretas, nem facilidade para obtenção de dados/informações.

3.2.8 Fixação de metas para os ID's selecionados

O passo final consiste na fixação de metas de desempenho (*performance*) a serem atingidas pela organização/UORG, que deverão ser aferidas por intermédio dos indicadores de desempenho elaborados. Cabe aos gerentes (gestores) a fixação de tais metas, devendo a unidade de auditoria interna tão-somente verificar se elas são:

- **realistas** - levam em conta os objetivos da organização, o contexto econômico em que está inserida, as limitações orçamentárias, o desempenho anterior, etc.;
- **exequíveis** - são passíveis de serem atingidas, pois se não forem, elas serão vistas como meros ideais e não terão influência prática no comportamento da organização (gerando frustração);

- **desafiadoras** - são desafiadoras, pois se não forem, elas não encorajarão a se efetuarem melhorias no sistema; devem, portanto, ser cada vez mais ambiciosas ao longo do tempo, de maneira a incentivar que a organização busque a otimização dos resultados, a partir dos recursos disponíveis;
- **comparáveis**⁵⁴ - podem ser comparadas internamente à organização ou, externamente, com outras organizações de reconhecido bom desempenho na área;
- **claras** - são facilmente identificáveis; não sendo, podem utilizar termos ambíguos na sua definição.

3.2.9 Revisão dos ID's

Em que pese o fato de o auditor interno ter tomado todos os cuidados na elaboração dos indicadores de desempenho, eles sempre poderão vir a ser aperfeiçoados, na medida em que forem sendo utilizados pela organização/UORG auditada, sob o enfoque operacional.

Outra forma de aperfeiçoamento dos indicadores é sujeitá-los às críticas e sugestões dos clientes (ou usuários, no caso de serviços públicos), de instituições acadêmicas, de organizações governamentais, de entidades patronais ou de classe, de entidades governamentais fiscalizadoras, enfim, de todos os que, de certa forma, estão interessados no desempenho da organização/UORG em exame.

Nesse diapasão, o Analista de Finanças e Controle Domingos Poubel de Castro (1997, p. 10) assevera, com muita propriedade:

A tendência de adoção de um mecanismo primário de avaliação da *performance*, seguida de protesto e pressões pela melhoria desses mecanismos, e até a um aprimoramento efetivo deles, é comum em qualquer aspecto da vida em que se avaliam resultados. Muitas organizações já aprenderam que, mesmo com falhas, é preciso começar, e que, de igual forma, mecanismos primários de avaliação podem ser melhor que a simples ausência de critérios mais sofisticados.

3.3 MATRIZ MULIDIMENSIONAL DE ID's

A Matriz Multidimensional de ID's, é uma técnica utilizada em trabalhos de auditoria de natureza operacional mediante a qual o auditor interno subsidia a alta gerência com a

integração e o balanceamento de indicadores de desempenho vinculados aos produtos chave existentes na organização/UORG, favorecendo, dessa forma, a consolidação de uma conduta corporativa orientada pela gestão estratégica e pela ótica da qualidade, inclusive.

A Matriz de ID's traduz, na via de consequência, a missão e a estratégia da própria organização/UORG num conjunto abrangente de medidas de *performance*, focado nos produtos relevantes, de forma a proporcionar, sobretudo, o desdobramento daqueles indicadores corporativos (norteadores da organização/UORG) em metas claramente definidas e internamente compartilhadas, a partir de um procedimento de construção coletiva.

Quadro 9 - Matriz Multidimensional de Indicadores de Desempenho

Dimensão	Variáveis	Tempo	Custo	Quantidade	Qualidade	Acesso
Economia						
Eficiência						
Eficácia						
Efetividade*						
Equidade*						

(*) Dimensões mais comuns em programas de governo.

A Matriz de ID's (denominada equivocadamente pelo TCU de *BSC*, com o devido respeito), tem seu alicerce na metodologia criada por Robert Kaplan e David Norton, e vem ganhando cada vez mais notoriedade entre os profissionais que integram as unidades de auditoria interna, haja vista que o trabalho daquela equipe de pesquisadores foi escolhida pela Harvard Business Review como uma das mais importantes e mais bem elaboradas práticas de gerenciamento concebida nos últimos 75 anos.

**Quadro 10 - Exemplo de Matriz de ID's em programa de governo
Incentivo ao combate às carências nutricionais (ICCN)**

Dimensão	Variável	Custo	Tempo	Quantidade	Qualidade
----------	----------	-------	-------	------------	-----------

↓	→				
Economia		Custo do leite por município	-----	-----	-----
Eficiência		Custo por beneficiários de 6 a 23 meses	-----	-----	-----
Eficácia		-----	Tempo médio de recuperação nutricional da criança	% de pessoas envolvidas com o ICCN, que receberam treinamento	-----
Efetividade		-----	-----	% de crianças recuperadas	% de crianças que atingiram o percentil 10
Equidade		% de recursos que são alocados aos municípios com maior incidência de carências nutricionais	-----	-----	

O auditor interno deve sensibilizar a alta gerência da organização em decidir-se na adoção estratégica da metodologia do balanceamento de indicadores de desempenho, não apenas como um simples sistema de medição de desempenho. Esta é, sem dúvida, uma das maiores causas de falha no alinhamento corporativo à estratégia mensurável do *BSC*, ou seja, a falta de convicção da alta administração que, no serviço público brasileiro, costuma apresentar exíguo interesse devido, infelizmente, à primazia da condução da gestão pela ótica político-partidária, apenas.

Importa que a unidade de auditoria interna (AUDIN) explicita que as organizações, ao decidirem adotar este tipo de metodologia, devem utilizá-la para:

- esclarecer e obter consenso em relação à estratégia;
- comunicar a estratégia a toda a organização/UORG;
- alinhar as metas departamentais e pessoais à estratégia;
- associar os objetivos estratégicos com metas de longo prazo e orçamentos anuais;
- identificar e alinhar as iniciativas estratégicas;
- realizar revisões estratégicas periódicas e sistemáticas;

- obter *feedback* para aprofundar o conhecimento da estratégia e aperfeiçoá-la;
- Laércio Serra²⁹ leciona sobre o trabalho de Robert Kaplan e David Norton:

O *balanced score card* preenche a lacuna existente na maioria dos sistemas gerenciais – a falta de um processo sistemático para implementar e obter feedback sobre a estratégia. Os processos gerenciais construídos a partir do *score card* asseguram que a organização fique alinhada e focalizada na implementação da estratégia de longo prazo. Ou seja, a estratégia passa a ser o foco da empresa.

(...) Podemos compreender a necessidade e a importância de um *balanced score card* para a empresa, fazendo os seguintes questionamentos: como garantir que estratégia definida está correta? Como verificar se ela não precisa de correções e ajustes?

(...) O *balanced score card* traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, cliente, processos internos e, aprendizado e crescimento. O *score card* cria uma estrutura, uma linguagem, para comunicar a missão e a estratégia, e utiliza indicadores para informar os funcionários sobre os vetores do sucesso atual e futuro. Ao se articular os resultados desejados pela empresa com os vetores desses resultados, os executivos esperam canalizar as energias, as habilidades e os conhecimentos específicos das pessoas na empresa inteira, para alcançar as metas de longo prazo. O *balanced score card* deve ser utilizado como sistema de comunicação, informação e aprendizado, não como um simples sistema de controle.

É forçosa a lembrança de uma máxima da ciência da administração: o que não é medido não é gerenciado!

A partir do momento em que o auditor interno consiga – pelo uso intensivo das técnicas de auditoria de natureza operacional abordadas nesta apostila – levar à alta gerência as potencialidades do *balanced score card*, a título de valiosa e imprescindível ferramenta para garantir a implementação das estratégias corporativas, sem embargos à monitoração da implementação dessa mesma estratégia, a unidade de auditoria interna (AUDIN) passará a colaborar, verdadeiramente, para o aperfeiçoamento indelével da gestão, “fazendo aquilo que a direção gostaria de fazer, se tivesse tempo e soubesse como fazê-lo”, segundo item 5 do Voto do Ministro Relator na memorável Decisão nº 692/1994-TCU-Plenário. Tornando-se o auditor interno em consultor desse sistema focado na qualidade e nos conceitos contemporâneos da gestão, nos campos privado e governamental.

²⁹

<http://www.itcom.com.br/pdf/030605.pdf> (acessado em 18.11.2003).

3.3.1 Equilíbrio e balanceamento entre as cinco dimensões do desempenho

A Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB, nos itens 10 e 11, capítulo IV, do Parecer da Auditoria Interna, publicado no D.O.U. de 2 de maio de 2006, S. 1, ps. 6 e 8, promoveu, de forma inovadora – diante do memorável anexo VIII da Norma de Execução/CGU nº 1, de 5 de janeiro de 2006, publicada no D.O.U. de 9 de janeiro de 2006, S. 1, p. 8 – teste de aderência de qui-quadrado, de Karl Pearson, para verificar, com o uso de ferramental econométrico, o equilíbrio entre as cinco dimensões de seus 43 indicadores de desempenho, existentes naquela empresa pública no exercício financeiro de 2005.

SITES SUGERIDOS

PALESTRA DE PAULO GRAZZIOTIN SOBRE SUSTENTABILIDADE DE ANOp

<http://www.youtube.com/watch?v=8nsrTKBskUg&feature=youtu.be>

PÁGINA DE PAULO GRAZZIOTIN SOBRE AUDITORIA E CONTROLES INTERNOS

<https://sites.google.com/site/egplinks/>

CGU - AVALIAÇÃO DA EXECUÇÃO DE PROGRAMAS DE GOVERNO

<http://www.cgu.gov.br/ControleInterno/AvaliacaoExecucaoProgramasGoverno/FuncionamentoAvaliacao/index.asp>

TCU - AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS DE GOVERNO

http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo

TCU - TÉCNICAS DE ANOp

http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_anop

APÊNDICE 1
Técnicas de auditoria de natureza operacional: quando usar?
Técnicas e ferramentas de coleta de dados

Técnica/ferramenta	Quando usar essa técnica?
Pesquisa bibliográfica/bases de dados públicas (Internet)	Na fase de levantamento, para desenvolver ou atualizar o conhecimento do auditor sobre o tema de auditoria.
Exame de outros estudos ou auditorias	Para identificar ou checar temas potencialmente importantes. Na fase de execução, para dar suporte aos achados (desde que as evidências tenham sido validadas).
Exame de documentos e de bases de dados existentes do programa ou entidade	Para conhecer/familiarizar-se com a entidade ou programa a ser auditado. Para generalizar de uma amostra de observações para toda a população. Para preparar um estudo de caso sobre tema potencialmente importante. Para complementar ou confirmar dados de entrevistas ou de outras fontes.
Observação direta/registro fotográfico	Para auxiliar na compreensão da entidade auditada, em particular quando tratar-se de prestação de serviço público ou atividades de fiscalização. Na fase de execução, para verificar a existência de ativos permanentes.
Entrevista	Na fase de planejamento, para obter informações que auxiliam na compreensão do objeto da auditoria e na identificação de temas relevantes. Na fase de execução, para obter informações específicas relacionadas ao objetivo da auditoria, para confirmar fatos ou auxiliar no desenvolvimento das recomendações.
Pesquisa (questionário)	Para coletar informações quantitativas ou qualitativas de uma ampla população. Para conhecer a opinião e o ponto-de-vista de beneficiários ou executores de programas. Para identificar a frequência de um dado evento (quanto tratar-se de amostra representativa da população). Testar hipótese de trabalho, por exemplo, investigar relações causais.
<i>Benchmarking</i>	Para desenvolver critérios e identificar boas práticas de gestão. Para identificar oportunidades de aperfeiçoamento de processos, práticas de gestão e sistemas. Para estabelecer metas para o aperfeiçoamento de uma instituição. Para incentivar o aperfeiçoamento contínuo. Para dar maior credibilidade às recomendações de auditoria.
Consulta a especialista	Para obter orientação sobre um tema novo ou de grande complexidade técnica. Para consultar nos casos em que apenas o profissional especializado tem condições de avaliar o cumprimento de critérios.

Fonte: Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG/TCU.

APÊNDICE 2
Técnicas de auditoria de natureza operacional: quando usar?
Técnicas e ferramentas de análise de dados

Técnica/ferramenta	Quando usar essa técnica?
Comparações com razões e percentuais	Para comparar valores reais com valores esperados. Para comparar desempenho. Para contextualizar um achado. Para registrar uma mudança em determinado período de tempo. Para estabelecer o grau de alcance de determinado critério.
Estatística descritiva	Para analisar a distribuição de dados em termos de concentração, dispersão e forma da distribuição. Para decidir se um desempenho variável satisfaz ou não o critério de auditoria. Para determinar o risco ao interpretar distribuições probabilísticas.
Estatística inferencial	Para selecionar amostra representativa da população. Para fazer afirmativas, com erro controlado, sobre a população, com base em amostra representativa.
Marco lógico	Na fase de planejamento, para auxiliar na compreensão de um programa e na identificação dos seus principais resultados, produtos e atividades. Para verificar se os objetivos guardam nítida relação com a finalidade do programa. Para identificar se há clareza sobre a definição de bens e serviços ofertados e sobre o público alvo. Para verificar se há clareza na definição do impacto almejado e do meio de mensurá-lo.
Mapa de produtos	Na fase de planejamento, para conhecer os principais objetivos de uma entidade ou programa. Para representar as relações de dependência entre os produtos. Para identificar os responsáveis pelos produtos críticos. Para desenvolver indicadores de desempenho.
Mapa de processo	Na fase de planejamento, para conhecer o funcionamento de processos de trabalho. Para identificar boas práticas. Para identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho.
Análise RECI	Para identificar a atribuição de responsabilidades. Identificar o re-trabalho. Identificar a duplicidade de atribuições. Recomendar estruturas mais eficientes. Identificar as relações de poder.
Análise <i>SWOT</i>	Na fase de planejamento, para identificar áreas ou temas a serem investigados. Identificar ações a serem implementadas para superar problemas identificados.
Diagrama de verificação de risco	Na fase de planejamento, para identificar possíveis áreas a serem investigadas. Para conhecer a capacidade organizacional de gerenciamento do risco.
Análise <i>stakeholder</i>	Na fase de planejamento, para identificar interessados na melhoria do desempenho da instituição ou programa. Para identificar opiniões e conflitos de interesses e informações relevantes. Na fase de execução, para obter apoio para mudanças, diminuir riscos para o desempenho do programa e desenvolver estratégias de melhoria do desempenho.

Fonte: Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG/TCU