

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

**PLANEJAMENTO EM AUDITORIA
A UTILIZAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO DE AUDITORIA NO
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

SIMONE VALÉRIA ANTUNES DE SOUSA SALAZAR

Brasília, DF

2004

SIMONE VALÉRIA ANTUNES DE SOUSA SALAZAR

**PLANEJAMENTO EM AUDITORIA:
A Utilização da Matriz de Planejamento de Auditoria
no Tribunal de Contas da União**

Monografia apresentada à Comissão de Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Controle Externo – PGCE do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Controle Externo – Área Auditoria Governamental.

Orientador: Carlos Alberto Sampaio de Freitas

Brasília, DF

Outubro de 2004

Simone Valéria Antunes de Sousa Salazar

AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Planejamento em Auditoria: A Utilização da Matriz de Planejamento de
Auditoria no Tribunal de Contas da União

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Controle Externo - Área de Auditoria Governamental, Curso de Pós-Graduação em Controle Externo, Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União. Comissão julgadora composta por:

Carlos Alberto Sampaio de Freitas
Orientador

Luiz Akutsu
Membro

Marcelo Luiz Souza da Eira
Membro

Brasília, DF, 28 de outubro de 2004

Dedico este trabalho aos meus pais, Adalberto e Vera, fonte de inspiração e exemplo de esforço e dedicação, e ao meu marido, Wagner, companheiro de todos os momentos.

AGRADECIMENTOS

Em todos os momentos de nossa vida devemos agradecer os obstáculos ultrapassados, as vitórias alcançadas e a vida que Deus nos concedeu.

Neste momento aproveito a oportunidade para agradecer a todas as pessoas que me ajudaram e me apoiaram de alguma forma na execução desta monografia.

Agradeço a Deus, em primeiro lugar, a capacitação concedida, sem a qual não poderia ter sido realizada a presente pesquisa.

Ao meu Orientador, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, em primeiro lugar a idéia e, principalmente, a orientação concedida durante todo o processo de elaboração deste trabalho.

Ao Sr. Luiz Akutsu, membro da banca, as idéias compartilhadas, os conselhos e comentários valiosos que contribuíram para a consecução do trabalho.

Aos entrevistados desta pesquisa, Analistas de Controle Externo do Tribunal de Contas da União e respectivos Diretores das Unidades Técnicas, que, mesmo diante de seus compromissos e da sobrecarga de trabalho, reconheceram a importância da pesquisa e abriram espaços em suas agendas para me receber.

Aos servidores da Biblioteca do TCU, agradeço a atenção e o auxílio na realização da pesquisa e aos colegas da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG, o empréstimo de documentos de seu acervo.

Ao meu marido, Wagner, o amor, incentivo e paciência nas ausências. Aos meus pais, Adalberto e Vera, o exemplo que são e o tempo que investiram em mim, e às minhas irmãs, Cíntia e Luciana, o carinho e incentivo sempre demonstrados.

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo investigar, na percepção dos Analistas de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, a influência da matriz de planejamento de auditoria nas auditorias de conformidade do Tribunal de Contas da União. Especificamente, são analisados os seguintes aspectos relacionados ao processo de auditorias de conformidade: identificação do papel do planejamento das auditorias do TCU e possíveis diferenças entre o planejamento dos trabalhos com e sem a utilização da matriz, identificação de aspectos relacionados ao processo de elaboração da matriz, de efeitos da introdução da matriz nos processos de execução de auditorias, nos relatórios e, finalmente, se a matriz trouxe melhoria na qualidade dos trabalhos realizados. A pesquisa é exploratória, de natureza qualitativa, e como técnica de coleta de informação foram realizadas entrevistas com Analistas de Controle Externo, responsáveis pela execução de auditorias de conformidade, e Diretores, seus superiores hierárquicos. O campo de investigação se restringiu às Secretarias de Controle Externo não especializadas da Sede do Tribunal de Contas da União. As entrevistas foram analisadas buscando-se, a partir de convergências, divergências e questões emergentes, comparar e contrastar os achados com o referencial teórico e estruturar os pontos mais importantes. Os resultados desta pesquisa apontam que a utilização da matriz de planejamento possibilitou maior delimitação do foco das auditorias de conformidade, além de detectar avanços nos processos de planejamento, execução e relatórios de auditoria, com conseqüente melhoria na qualidade dos trabalhos realizados. Este trabalho também recomenda que sejam realizados estudos e verificações, no Tribunal de Contas da União, a fim de que a implantação da ferramenta não venha a ser abandonada ou desvirtuada em uma atividade meramente burocrática, e sugere, como incentivo ao desenvolvimento do campo teórico, a realização de novas pesquisas relativas ao tema planejamento em auditoria que utilize outras fontes de evidências.

Palavras-chaves: Tribunal de Contas da União – planejamento – auditoria – matriz de planejamento.

SUMÁRIO

1. Introdução.....	08
1.1. Problema de Pesquisa.....	11
1.2. Objetivos da Pesquisa.....	12
1.3. Delimitação, Justificativa e Relevância.....	12
1.4. Organização da Monografia.....	14
2. Referencial Teórico.....	15
2.1. Auditoria	15
2.2 Planejamento de Auditoria.....	17
2.2.1 Importância do Planejamento de Auditoria.....	19
2.3 Planejamento e Normas de Auditoria.....	23
2.3.1 Normas de Auditoria da INTOSAI.....	24
2.3.2 Normas de Auditoria do GAO.....	26
3. Metodologia de Pesquisa.....	28
4. Análise	31
4.1 O papel do planejamento nas auditorias do TCU e possíveis diferenças entre o planejamento dos trabalhos com e sem a utilização da matriz.....	31
4.2 Diferenças no planejamento dos trabalhos de auditoria com e sem a utilização da matriz.....	32
4.3 Aspectos relacionados ao processo de elaboração da matriz.....	35
4.3.1 Dificuldades observadas na elaboração da matriz.....	35
4.3.2 Vantagens e desvantagens observadas na utilização da matriz.....	36
4.3.3 Complexidade da auditoria e a utilização da matriz de planejamento.....	37
4.3.4 Matriz de Planejamento como ferramenta de planejamento de auditoria.....	38
4.3.5 Sugestões.....	40
4.3.6 Inclusão da matriz no novo Manual de Auditoria de Conformidade.....	40
4.4 Efeitos da Introdução da matriz no processo de planejamento de auditoria.....	41
4.4.1 Tempo de Planejamento.....	41
4.4.2 Capacidade de detecção de pontos críticos.....	42

4.4.3 Utilização da matriz como guia.....	43
4.5 Efeitos da introdução da matriz no processo de execução das auditorias.....	43
4.5.1 Negociação de atividades entre os membros da equipe.....	43
4.5.2 Comunicação com superiores hierárquicos e fiscalizados.....	44
4.5.3 Interação entre os membros da equipe.....	45
4.5.4 Tempo de execução da auditoria.....	45
4.6 Efeitos da matriz no produto final dos trabalhos, ou seja, nos relatórios de auditoria.....	46
4.6.1 Tempo de elaboração do relatório.....	46
4.6.2 Conteúdo dos relatórios.....	47
4.6.3 Tamanho dos relatórios.....	48
4.6.4 Qualidade dos relatórios.....	49
4.6.5 Prazo de execução dos trabalhos.....	50
4.6.6 Comunicação com os gabinetes de Ministros.....	50
4.7 Qualidade dos trabalhos realizados.....	50
5. Conclusões e Recomendações	52
Referências	55
Apêndice A.....	58
Apêndice B.....	60
Anexo	61

1. INTRODUÇÃO

Em 1996, no âmbito de um Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos¹, foi elaborado o Manual de Auditoria de Desempenho do Tribunal de Contas da União (TCU), aprovado por meio da Portaria n.º 222, de 28 de abril de 1998, posteriormente denominado Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal da Contas da União, quando de sua revisão, em 2000, por meio da Portaria TCU n.º144-GP, de 10 de julho de 2000.

O Manual, que procurou incorporar a conceituação mais moderna em termos de auditoria de desempenho aceita internacionalmente e apresentar as principais metodologias empregadas em trabalhos dessa natureza (BRASIL, 1998, p. 27), dedicou ainda atenção especial à fase inicial da auditoria, introduzindo o uso de novo instrumento de planejamento dos trabalhos de auditoria, denominado Matriz de Planejamento, originalmente desenvolvido pelo Government Accountability Office - GAO² (BASTOS, 2002).

A matriz de planejamento, então ainda em fase de teste, foi utilizada nos projetos-piloto de auditoria de desempenho (BRASIL, 2002) e, posteriormente, nos trabalhos de auditoria de desempenho realizados no âmbito do Acordo de Cooperação Técnica entre os Governos do Brasil e do Reino Unido da Grã Bretanha e Irlanda do Norte para a implantação do Projeto de Desenvolvimento de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional. Progressivamente, todos os trabalhos de auditoria de natureza operacional passaram a utilizar a matriz de planejamento no âmbito do Tribunal de Contas da União.

¹ O projeto iniciou com programa de treinamento de três semanas, no período de 03 a 22 de junho de 1996, para 25 analistas do TCU, na cidade de Washington, capital dos Estados Unidos da América, sob a supervisão da Virginia Polytechnic Institute and State University - VPI e da Fundação Getúlio Vargas - FGV, em colaboração com a National Academy of Public Administration- NAPA (BRASIL, 1996, p. 151).

² Escritório de Controladoria Governamental dos Estados Unidos da América.

A difusão da técnica possibilitou que equipes de auditoria de várias Secretarias do Tribunal começassem a utilizar a matriz em auditorias de conformidade – modalidade de fiscalização utilizada pelo Tribunal para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial (BRASIL, 2002).

No começo de 2002, como parte do Projeto de Desenvolvimento Profissional em Auditoria – PDPA, realizado no período de 19 de novembro de 2001 a 31 de dezembro de 2002, foi promovido treinamento de multiplicadores do curso de Teoria da Auditoria no Instituto Serzedello Corrêa com a participação de técnicos de várias Secretarias da Sede e dos estados.

A iniciativa teve por objetivo melhorar a qualidade e a produtividade dos trabalhos de auditoria do TCU por intermédio da capacitação dos servidores. Os instrutores formados no curso ministraram treinamentos nas secretarias estaduais. Na ocasião foram debatidas algumas propostas metodológicas, dentre as quais encontrava-se a utilização de um modelo de matriz de planejamento adaptado para as auditorias de conformidade (BRASIL, 2002).

Os cursos de Teoria da Auditoria ministrados em todas as Secretarias estaduais já contemplaram o modelo de matriz de planejamento específico para auditorias de conformidade (BRASIL, 2002).

Em 2003, considerando a necessidade de prover as auditorias de conformidade de metodologia própria e de embasamento técnico comparável ao que foi conferido às auditorias de natureza operacional, assim como de testar e adaptar os padrões que viessem a ser adotados no Manual de Auditoria às atividades do Tribunal e de seus servidores, foi aprovado o Roteiro de Auditoria de Conformidade por meio da Portaria TCU n.º 90, de 6 de março de 2003, estabelecendo, no item II – Padrões de Planejamento, a elaboração da Matriz de planejamento, de acordo com modelo constante do Anexo I do roteiro (BRASIL, 2003).

No Plano de Diretrizes do TCU para 2003, diante da inexistência de indicadores que refletissem a qualidade dos trabalhos, foi estabelecido o índice de 60% de utilização da matriz planejamento em auditorias de conformidade, como forma de incentivar seu uso e obter, conseqüentemente, o incremento da qualidade dos trabalhos (BRASIL, 2003). Na mesma linha, no plano diretor do TCU para 2004 o índice de utilização da matriz de planejamento em auditorias de conformidade estabelecido foi de 100% (BRASIL, 2003).

Em termos operacionais, o processo de elaboração da matriz de planejamento em um trabalho de auditoria se dá durante a fase de planejamento, logo após a equipe de auditoria construir uma visão geral do objeto a ser auditado, culminando no seu preenchimento no final do planejamento, com base nas informações levantadas nesta etapa.

Pode-se detalhar resumidamente o processo de elaboração da Matriz de Planejamento nos seguintes termos:

a) Preliminarmente, delimita-se o objetivo da auditoria, que nem sempre está claramente definido na deliberação que a designou. O pressuposto subjacente é o de que a discussão gerada no decorrer da elaboração da matriz possibilita a uniformização do entendimento do objetivo de auditoria por toda a equipe;

b) subdivide-se o objetivo da auditoria em questões para as quais a equipe buscará respostas, ao mesmo tempo em que discute onde se quer chegar com os questionamentos;

c) para cada questão de auditoria, a equipe identifica as informações necessárias para a obtenção da resposta da questão de auditoria, as fontes nas quais buscar as informações, especifica as técnicas que serão utilizadas para a obtenção e tratamento das informações, as limitações relativas: às técnicas adotadas, às fontes de informação e às condições operacionais de realização do trabalho e esclarece precisamente quais conclusões ou resultados poderão ser alcançados a partir da estratégia metodológica adotada;

Os benefícios esperados com a adoção da matriz e de outras ferramentas apresentadas no Roteiro de Auditoria de Conformidade podem ser sintetizados na elevação da qualidade das auditorias em termos de redução de tempo de tramitação dos processos, diminuição do retrabalho e de complementação dos trabalhos de campo, e aumento da efetividade das propostas de encaminhamento.

A matriz de planejamento é uma tentativa do TCU de uniformização dos trabalhos realizados, de profissionalização do corpo técnico, de mudança de cultura e de melhoria na qualidade técnica da atividade de auditoria e aumento da eficiência na utilização dos recursos disponíveis.

Entretanto, decorridos 6 anos de sua implantação nos trabalhos de auditoria operacional e 3 anos nos trabalhos de auditoria de conformidade realizados pelo Tribunal de Contas da União, não se registra a existência de estudo com vistas a verificar a influência da introdução da matriz nas atividades de auditoria do referido órgão.

Não se sabe se os pressupostos que nortearam a implantação da ferramenta no âmbito do TCU se confirmaram na prática ou mesmo a opinião do seu corpo técnico em relação à alteração na sistemática de trabalho introduzida com a matriz de planejamento.

1.1 Problema

Tendo em vista o exposto, o presente estudo visa responder à seguinte pergunta de pesquisa:

Qual a influência da utilização da matriz de planejamento nas Auditorias de conformidade realizadas no TCU, na percepção dos Analistas de Controle Externo?

1.2 Objetivos da Pesquisa

Objetivo Geral:

- identificar a influência da utilização da matriz de planejamento nas Auditorias de conformidade realizadas no TCU, na percepção dos Analistas de Controle Externo.

A partir desse objetivo geral, tem-se os seguintes objetivos específicos:

Objetivos específicos:

1. identificar o papel do planejamento nas auditorias do TCU e possíveis diferenças entre o planejamento dos trabalhos com e sem a utilização da matriz;
2. identificar aspectos relacionados ao processo de elaboração da matriz de planejamento;
3. identificar os efeitos da introdução da matriz de planejamento no processo de planejamento das auditorias;
4. identificar os efeitos da introdução da matriz de planejamento no processo de execução das auditorias;
5. identificar os efeitos da introdução da matriz de planejamento no produto final das auditorias, ou seja, nos seus relatórios;
6. verificar se a utilização da matriz de planejamento trouxe melhoria na qualidade dos trabalhos realizados.

1.3 Delimitação, Justificativa e Relevância

Delimitou-se o objeto de pesquisa à utilização da matriz de planejamento de auditoria no contexto de auditorias de conformidade, pois foi o tipo de auditoria mais realizado pelo Tribunal em 2003, conforme se observa na tabela a seguir.

Tabela 1: Fiscalizações realizadas no Tribunal de Contas da União em 2003

Quantidade de fiscalizações realizadas em 2003			
		Modalidade	
		Conformidade	Operacional
Instrumento	Auditoria	293	63
	Levantamento	389	31
	Acompanhamento	14	0
	Monitoramento	59	41
	Inspeção	276	N/A
	TOTAL	1.031	135

Fonte: Secretaria Adjunta de Fiscalização– ADFIS/TCU

Já que o interesse da pesquisa refere-se à auditoria de conformidade, pretendeu-se, com a não abordagem da utilização da Matriz nos trabalhos de auditoria operacional, evitar possíveis distorções não só em função das diferenças existentes entre os dois tipos de auditoria (conformidade e operacional), tais como complexidade do trabalho, nível de especialização das unidades técnicas que executam os trabalhos e duração da fase de planejamento, mas também em razão das diferenças existentes nos campos para preenchimento da ferramenta.

Em termos teóricos, a pesquisa busca avançar no conhecimento sobre planejamento de auditoria, assunto pouco explorado em pesquisa empírica.

Em termos práticos, a pesquisa é, potencialmente, de grande utilidade para os gestores do Tribunal de Contas da União, diante das informações obtidas relativamente ao uso da matriz de planejamento, no sentido de viabilizar o processo de tomada de decisão, seja em relação a sua implementação definitiva nas auditorias de conformidade, seja para subsidiar eventuais mudanças que aprimorem a sua sistemática de utilização.

Os resultados também podem servir de subsídio para os Tribunais de Contas Estaduais que pretendam implantar a matriz de planejamento ou estejam em processo de implantação.

1.4 Organização da Monografia

A estrutura geral da monografia é composta de 5 capítulos que são constituídos pelos seguintes assuntos:

O **Capítulo 1: Introdução** apresenta o histórico e os pressupostos da implementação da matriz de planejamento no TCU, a definição do problema de pesquisa e os objetivos geral e específicos do trabalho, assim como a delimitação, a justificativa e a relevância do estudo.

O **Capítulo 2: Referencial Teórico** apresenta os conceitos diretamente relacionados ao objeto do estudo, quais sejam, a atividade de auditoria propriamente dita, o planejamento em auditoria e as normas de auditoria relacionadas ao assunto.

O **Capítulo 3: Metodologia de Pesquisa** trata da metodologia aplicada no desenvolvimento do presente trabalho, definindo o tipo de pesquisa e o caminho percorrido na busca pela realização do objetivo da pesquisa.

O **Capítulo 4: Análise** aborda os resultados de acordo com os objetivos específicos estabelecidos para a pesquisa.

O **Capítulo 5: Conclusões e Recomendações** expõe as conclusões finais da monografia, discutindo as suas limitações e aplicações potenciais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O presente referencial teórico aborda o conceito diretamente relacionado ao objeto do presente estudo, qual seja, o planejamento em auditoria, já que a Matriz de Planejamento é utilizada nessa fase do processo de auditoria. Para melhor entendimento do conceito, são explorados os temas: auditoria – setor privado e setor público; planejamento em auditoria: finalidade e importância; e planejamento e normas de auditoria.

2.1 Auditoria

Auditoria, para Araújo (1998, p.15), pode ser definida como “um conjunto de procedimentos aplicados sobre determinadas ações, objetivando verificar se elas foram ou são realizadas em conformidade com as normas, regras, orçamentos e objetivos”.

Já Gil (1992, p.13) defende que auditoria é função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião sobre o ciclo administrativo (planejamento, execução e controle) em todos os momentos e ambientes de uma entidade.

Existem diversas classificações da auditoria. Dentre elas, quanto ao campo de atuação, pode-se classificá-la em governamental e privada (ARAÚJO, 1998, p. 18).

Sá (2002, p. 44) considera a auditoria governamental uma especialização dentro do campo da auditoria, pois, apesar de seguir princípios e normas técnicos, apresenta peculiaridades na aplicação e sistemática específica.

A auditoria governamental, na visão de Araújo (1998, p. 18), é o tipo de auditoria que atua diretamente sobre a *res publica*. Ela se relaciona diretamente com o acompanhamento das ações efetuadas pelos órgãos e entidades que compõem as três esferas de governo e, normalmente, o trabalho é exercido por Entidades de Fiscalização Superior

(EFS)³, sejam elas Tribunais de Contas ou Controladorias, e organismos de controle interno da Administração Pública.

Mais especificamente, a auditoria no setor público é o conjunto de técnicas que visam avaliar a gestão pública e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre a situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal. Constitui-se em ferramenta de controle do Estado que visa corrigir desperdício, improbidade, negligência e omissão, além de possibilitar a melhor utilização dos recursos (LIMA; CASTRO, 2003, p. 68).

Para Geist o objeto de auditoria governamental ainda não desenvolveu o corpo de literatura profissional que merece, apesar do crescimento do escopo de suas atividades e das mudanças que tem sofrido (1981, p. xv).

No Brasil, Pereira (1998), por considerar que a auditoria na Administração Pública é uma ciência relativamente nova, ainda em estágio de formação em termos de técnicas, corrobora a idéia de Geist, observando que as legislações sobre o assunto não definiram de forma clara e precisa os procedimentos a serem adotados pelos profissionais da área quando realizam auditorias.

Seguindo este pensamento, Araújo (1998, p. 113) salienta que, apesar de a auditoria ser uma técnica que se desenvolveu bastante no último século e que ainda evoluirá muito, o desenvolvimento da auditoria governamental no Brasil tem se dado muito mais lentamente do que o desenvolvimento das auditorias realizadas por empresas de auditoria independente.

Sendo assim, nos últimos anos, os avanços obtidos pela auditoria governamental decorreram, basicamente, de transferência de tecnologia dos auditores privados. Prova disso é que até o momento não há normas de auditoria definidas e aprovadas especificamente para o

³Órgãos governamentais, existentes na maioria dos países, encarregados da atividade de controle externo da Administração Pública.

setor público. Os auditores governamentais utilizam as normas do setor privado ou normas de auditoria governamental aprovadas por instituições internacionais (ARAÚJO, 1998, p.113).

De fato, o TCU, como outras entidades de fiscalização no Brasil, adota os princípios básicos e os padrões gerais definidos pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, além de técnicas e metodologias desenvolvidas pelo Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos - GAO, na busca por trabalhos padronizados e de melhor qualidade (BRASIL, 2003).

No TCU são realizados dois tipos de auditoria governamental: auditorias de conformidade - instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial (BRASIL, 2003, p. 15) e auditorias de natureza operacional que consistem na avaliação sistemática dos programas, projetos, atividades e sistemas governamentais, assim como dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal (BRASIL, 2000, p. 15).

Independentemente do tipo de auditoria realizado, uma fase fundamental é o planejamento dos trabalhos, e por isso, este será o próximo assunto a ser abordado.

2.2 Planejamento de Auditoria

Várias formas de planejamento têm sido utilizadas ao longo do tempo na busca de soluções para diferentes realidades e desafios. Para Attie (2000, p.44), planejamento é:

o alicerce sobre o qual todo trabalho deve ser fundamentado e funciona como um mapa estrategicamente montado para atingir o alvo. A montagem do planejamento objetiva percorrer uma estrada predeterminada, num rumo identificado, estabelecido e analisado.

Para Giacobbo (1996, p.7), “o planejamento define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que seqüência, gera as ações.”

Já Faria (1996, p. 96) define planejamento como sendo:

o estabelecimento da distribuição racional no tempo e no espaço dos recursos disponíveis, com o objetivo de atender com menor desperdício possível a hierarquia de prioridades necessárias para a realização, com êxito, de um propósito previamente definido.

As auditorias se realizam, em geral, em três fases: planejamento, execução e relatório (ARAÚJO, 1998, p.151). O planejamento é a primeira fase de uma auditoria.

Borges (1993, p.92) define planejamento de auditoria como um ordenamento de ações futuras com a finalidade de modificar uma dada situação e serve de instrumental para disciplinar a postura e a condução do processo de coleta de dados.

Almeida (1996, p. 123), por sua vez, afirma que planejar significa “estabelecer metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e a um menor custo possível”.

A fase de planejamento de auditoria deve compreender a definição da extensão do trabalho, a preparação do programa de auditoria, a estimativa de tempo a ser despendido na execução e a programação do pessoal adequado (DAL MAS, 2000, p.15).

Desta forma, Attie (2000, p. 44) acrescenta que o planejamento estabelece antecipadamente o que deve ser feito, como, onde, quando e por quem, em um nível de detalhes suficiente, sem se perder em múltiplos detalhes a essência do significado global.

Para o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, o aspecto mais importante do planejamento da auditoria é a definição de sua estratégia. A estratégia irá determinar e documentar a natureza dos testes a serem aplicados, as principais transações e contas que serão analisadas, a época da execução dos procedimentos, o tempo a ser despendido, os diversos níveis de auditores que participarão do trabalho, os relatórios a serem emitidos, etc.(CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE – CRC/SP, 1996, p. 21).

2.2.1 Importância do Planejamento de Auditoria

Uma auditoria eficiente requer um bom planejamento com antecedência, uma vez uma condição deficiente tenha sido identificada, relacionada ao desejo do auditor de desenvolver um convencimento, achados sustentáveis e reportáveis que possam servir de base apropriada para uma ação corretiva (MORSE JR apud GEIST, 1981, p. 202).

Para Dal Mas (2000, p.14), o planejamento e controle apropriados evitam desperdício de tempo nos trabalhos de auditoria. O autor defende que quanto maior for o volume de serviço e grau de descentralização do trabalho, maior a necessidade de planejamento.

Jones e Bates (1994, p. 43) enfatizam a importância do planejamento como um papel de trabalho da auditoria. Para eles, não é possível saber quais testes utilizar a menos que os objetivos da auditoria estejam entendidos e testes específicos tenham sido planejados.

Sá (2002, p. 133), por sua vez, defende que “os trabalhos feitos sem planejamento tendem a ser improdutivos e sua forma de condução é empírica, sem método tecnológico”.

Scantlebury e Raaum (1986 apud SCHWARTZ 1986, p. 30) comentam que, como o produto final de praticamente todas as auditorias é um relatório, é preciso tê-lo em mente já durante a fase de planejamento. Deve-se planejar o que conterà o relatório e fazer o trabalho de auditoria de modo que produza as informações necessárias a um exame eficiente. Um levantamento bem feito normalmente fornece as informações necessárias à formação de um quadro geral dos fatos descobertos na auditoria.

Os autores acrescentam que “fazer um bom planejamento antecipado pode ajudar a organizar o trabalho de auditoria e encaminhá-lo no rumo certo” (SCANTLEBURY; RAAUM, 1986, apud SCHWARTZ 1986, p. 31).

Jones e Bates (1994, p. 44-45) afirmam que os obstáculos à auditoria eficiente, apresentados a seguir, podem ser antecipados e negociados com um bom planejamento:

1) Natureza do cliente

O planejamento de auditoria adianta a natureza apropriada do trabalho e permite que o auditor combine conhecimento especializado da equipe de auditoria com o cliente específico de maneira mais eficiente. Porém, tão importante quanto ter conhecimento especializado, é conhecer as atividades de um cliente que será fiscalizado.

2) Direção e controle

Uma vez começado, um trabalho de auditoria necessita de supervisão. O planejamento de auditoria guia, orienta a equipe ao longo de toda a auditoria, além de mostrar a relação entre as diferentes partes do trabalho e sua importância relativa.

3) Aspectos Críticos

Em qualquer auditoria existem aspectos mais sensíveis, complexos ou mais difíceis de resolver que outros. O planejamento ilumina essas áreas de modo que quaisquer problemas especiais recebam a atenção apropriada.

Quando problemas importantes são tratados às pressas, após o término do restante do trabalho, a posição do Auditor em relação ao cliente é enfraquecida, além de ser considerada uma prática pobre em auditoria.

O planejamento completo para áreas críticas de uma auditoria incentiva os auditores a pensarem claramente sobre a questão no estágio em que há muito tempo para encontrar soluções.

Nesse mesmo sentido Attie (2000, p.45), considerando que o planejamento ocorre antes da ação, e deve basear-se em previsões e estimativas do que irá ocorrer, e que, quando da realização futura, poderá diferir daquele planejamento inicialmente previsto, salienta que, além dos objetivos e métodos, é preciso se preocupar, tanto quanto possível, com os obstáculos, dificuldades e problemas que podem advir e obstruir a consecução dos objetivos definidos.

4) Prazo

Geralmente, o prazo para a elaboração do relatório pode ser acordado antes do início do trabalho, estabelecido em estatuto ou definido pela prática. Em qualquer caso, o auditor desejará gastar o menor tempo com economia e eficiência.

O tempo gasto para realizar uma auditoria depende da quantidade de trabalho a ser realizado e do conhecimento especializado da equipe. Considerações de prazo trazem consigo outros itens do planejamento, tais como a definição dos objetivos da auditoria, orçamentos e estatística, materialidade e risco, dentre outros, de modo que de todas as maneiras possíveis de se completar uma auditoria, uma opção particular é escolhida.

Além disso, como na maioria dos trabalhos de auditoria no Setor Público há mais de um objetivo, é necessário estabelecê-los e priorizá-los antes que o trabalho se inicie. Qualquer que seja a combinação de objetivos, é necessário que se estabeleçam suas naturezas e prioridades antes de dar início ao trabalho de planejamento (JONES; BATES, 1994, p. 45).

Portanto, o planejamento detalhado de um trabalho de auditoria leva em consideração objetivos, recursos, materialidade, risco e outros aspectos relevantes. Os auditores devem sempre considerar esses assuntos e levar em conta que cada estágio necessita ser fartamente documentado seguindo uma estrutura lógica reconhecida (JONES; BATES, 1994, p. 63).

Scantlebury (1976 apud GEIST, 1981, p. 203) salienta que a forma tangível do planejamento do auditor deve ser seu programa de auditoria, considerando-o a mais importante ferramenta de gerenciamento de auditoria.

Nas auditorias do Setor Privado, Sá (2002, p. 131) destaca que plano ou programa de auditoria significam:

tarefa preliminar traçada pelo auditor que se caracteriza pela previsão dos trabalhos que devem ser executados em cada serviço, a fim de que este cumpra integralmente suas finalidades dentro das normas científicas da contabilidade e da técnica da auditoria.

Em virtude da natureza dos problemas a serem enfrentados, dos diversos tamanhos das organizações e da situação contábil, que varia de uma empresa para outra, o programa de auditoria torna-se necessário para que nele seja especificado o trabalho a ser executado, a fim de que não haja desperdício de tempo em assuntos não relacionados com o compromisso assumido, de forma que qualquer peculiaridade associada a cada situação específica possa ser atendida (MAUTZ, 1987, p. 198-199).

Apesar de cada planejamento dever ser adaptado a cada trabalho, para Scantlebury (1976 apud GEIST, 1981, p. 203) alguns elementos devem estar sempre presentes, tais como o resumo das áreas a serem fiscalizadas, o material que os auditores considerem relevante e que planejam acumular e a forma de utilização desse material para satisfazer os objetivos do trabalho.

Nessa linha, entende o autor que independentemente de quão cuidadosamente um programa de auditoria é preparado, o achado no qual o auditor está trabalhando pode não se apresentar tão igual àquele que ele tinha em mente quando do planejamento feito com antecedência. Normalmente, o desenvolvimento apropriado de um achado de auditoria é um processo que evolui à medida que o trabalho prossegue. Assim, o auditor deve costurar

constantemente seus passos de trabalho para lidar com os fatos que ele encontra. Formulário rotineiro e mecânico de passos de trabalho predeterminados podem ser perigosos, enganosos e resultar em tempo e esforços desperdiçados (SCANTLEBURY 1976 apud GEIST, 1981, p. 203-204).

Dal Mas (2000, p. 33), ao fazer uma comparação com a atividade militar, entende que o programa de auditoria se equipara a um plano estratégico, e os procedimentos de auditoria, às táticas empregadas pelos comandantes de campo para atingir os objetivos do plano.

Para Mautz (1987, p. 199) os objetivos do programa de auditoria são, em primeiro lugar, servir de plano de trabalho em relação ao problema específico de verificação em questão; em segundo, servir de registro do trabalho executado durante a auditoria.

Assim como os diversos autores destacam a necessidade, a importância, os objetivos e vantagens de um bom planejamento de auditoria, bem como a forma pela qual deve ser apresentado, as diversas normas de auditoria privada (Federação Internacional de Contadores - IFAC, Instituto Canadense de Contadores Registrados - CICA, e no Brasil, Ibracon e Conselho Federal de Contabilidade - CFC) e de auditoria governamental (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - Intosai, Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos - GAO, Escritório do Auditor Geral do Canadá - OAG), dentre outras, prevêm em suas normas a necessidade de um bom planejamento de auditoria.

Desta forma, observa-se que a importância do planejamento dos trabalhos de auditoria encontra-se institucionalizada nas normas de auditoria que regulam a atividade e, portanto, este será o próximo assunto a ser abordado.

2.3 Planejamento e Normas de Auditoria

As normas de auditoria servem para nortear o trabalho do auditor e proporcionar melhor qualidade dos trabalhos por ele realizados. Segundo a INTOSAI (1995, p. 55):

as normas de auditoria proporcionam ao auditor uma orientação básica que o ajuda a determinar a extensão das medidas e dos procedimentos de auditoria a serem empregados para atingir seu objetivo. Constituem critérios ou padrões de referência para avaliar a qualidade dos resultados da auditoria.

Seguindo o mesmo pensamento, Araújo (1998, p. 113) define normas de auditoria como sendo:

regras ou preceitos fundamentais que o auditor deve respeitar em relação aos objetivos a serem alcançados, aos procedimentos e técnicas de auditoria utilizados, ao relatório que deve ser elaborado e, acima de tudo, à qualidade e à adequação do trabalho.

Destacam-se as normas governamentais da INTOSAI, cujos princípios básicos e padrões gerais são adotados pelo TCU, e os padrões de auditoria governamental estabelecidos pelo GAO.

2.3.1 Normas de Auditoria da INTOSAI

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI é um organismo filiado à Organização das Nações Unidas – ONU, com sede em Viena, Áustria, e tem por finalidade fomentar intercâmbios de idéias e de experiências entre as Instituições Superiores de Controle das Finanças Públicas, conforme define o art. 1º de seu Estatuto.

Seu primeiro Congresso realizou-se em Havana, Cuba, em 1953, contando com a participação de representantes máximos de instituições superiores de controle financeiro de diversos países.

As Normas de Auditoria apresentadas neste trabalho foram reestruturadas e aprovadas pelo XVII Congresso da INTOSAI, que aconteceu em 2001 em Seul.

As normas de Trabalho de campo da INTOSAI estabelecem que o auditor deve planejar suas tarefas de maneira a assegurar uma auditoria de alta qualidade que seja realizada com a economia, eficiência, eficácia e prontidão devidas.

No planejamento de uma auditoria, o auditor deve:

- destacar os aspectos mais importantes do campo no qual opera a entidade fiscalizada;
- chegar a compreender as relações entre as diferentes esferas de responsabilidade;
- levar em conta a forma, o conteúdo e os destinatários dos pareceres, conclusões e relatórios de auditoria;
- concretizar os objetivos da auditoria e as comprovações necessárias para alcançá-los;
- determinar quais são os sistemas de gestão e de controle principais e realizar um estudo preliminar para destacar suas vantagens e desvantagens;
- determinar a relevância das matérias que serão estudadas;
- revisar a auditoria interna da entidade fiscalizada e seus programas de trabalho;
- estabelecer a margem de confiança que se deve outorgar aos trabalhos realizados por outros auditores, por exemplo, por auditores internos;
- determinar os métodos de auditoria mais eficientes e eficazes;
- providenciar a realização de uma revisão para determinar se medidas apropriadas foram adotadas em relação a achados e recomendações anteriormente relatados;
- reunir a documentação adequada ao plano de auditoria e ao trabalho de campo previsto.

Além disso, no planejamento de uma auditoria, os passos são normalmente os seguintes:

- reunir informação sobre a entidade fiscalizada e sua organização, com a finalidade de determinar riscos e valorizar a relevância;
- definir os objetivos e o alcance da auditoria;
- levar adiante uma análise preliminar para determinar os métodos que têm sido adotados e a natureza e extensão das investigações a serem realizadas;
- destacar os problemas especiais previstos quando se planejou a auditoria;
- elaborar um orçamento e um programa de auditoria;
- determinar as necessidades de pessoal e formar a equipe que deverá realizar a auditoria;
- informar à entidade fiscalizada o alcance, os objetivos e os critérios de avaliação adotados em relação à auditoria e discuti-los com ela, caso seja necessário.

A Entidade de Fiscalização Superior poderá, durante a realização da auditoria, revisar o plano sempre que isto for considerado pertinente.

2.3.2 Normas de Auditoria do GAO

O Escritório da Controladoria Governamental dos Estados Unidos (GAO) promulgou, em 1972, normas de auditoria governamental geralmente aceitas (GAGAS). Essas normas, na verdade, são afirmações sobre as responsabilidades dos auditores e já sofreram diversas revisões desde a sua promulgação.

No GAO existem dois tipos de auditoria nas quais é feito o planejamento – Auditorias Financeiras e Auditorias de Desempenho. Interessam-nos as direcionadas às auditorias financeiras.

As Auditorias Financeiras do GAO incluem auditorias de demonstrações financeiras e de assuntos financeiros. Para essas auditorias, as normas de auditoria governamental geralmente aceitas (GAGAS) incorporaram as normas geralmente aceitas para o trabalho de campo do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), dentre elas a norma de planejamento a seguir definida:

O trabalho deve ser devidamente planejado e os auditores devem levar em consideração a relevância, entre outros temas, ao determinarem a natureza, o cronograma e a extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliarem os resultados desses procedimentos.

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

A fim de responder ao problema de pesquisa, foi realizada uma pesquisa qualitativa de natureza exploratória, que, conforme define GIL (1991, p.45), “são desenvolvidas com o objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”. Essa escolha se justifica na medida em que são escassos os estudos acerca da atividade de auditoria e, conseqüentemente sobre a fase de planejamento dos trabalhos de auditoria. Na mesma linha, desde a implantação da matriz de planejamento no TCU não foi realizado qualquer estudo sobre os efeitos de sua utilização nos trabalhos ou acerca dos profissionais que a utilizam.

A abordagem empregada foi a do estudo de caso. Segundo YIN (2001, p. 32) “o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

Para o levantamento do histórico da matriz de planejamento de auditoria do Tribunal utilizou-se a pesquisa documental. No caso em questão, foram examinados documentos internos do Tribunal, constantes do acervo da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG, tais como publicações do União, memorandos, registros e ofícios que abordassem o assunto, documentos fornecidos pela Secretaria Adjunta de Fiscalização – ADFIS e informações contidas na intranet do TCU.

O processo de coleta de dados foi feito por meio da técnica de entrevista, que segundo SELLTIZ et al. (1967 apud GIL, 1991, p. 113) é “ideal para a obtenção de informações acerca do que as pessoas sabem, crêem, esperam, sentem ou desejam, pretendem fazer, fazem ou fizeram, bem como acerca das suas explicações ou razões a respeito das coisas precedentes”.

Para a seleção dos entrevistados, foi utilizado o critério de conveniência e acessibilidade, considerando somente os servidores lotados nas Secretarias de 1 a 6 da Sede do Tribunal⁴ que tenham realizado pelo menos uma auditoria de conformidade no ano de 2003 com a aplicação da metodologia da matriz de planejamento. Além dos analistas, foram entrevistados os respectivos superiores hierárquicos – Diretores da Diretoria Técnica a qual pertencem os Analistas.

As entrevistas semi-estruturadas foram conduzidas com a utilização dos roteiros constantes dos apêndices A e B, elaborados com base no marco teórico e nos pressupostos da implantação da matriz no âmbito do TCU.

Foram realizadas 12 entrevistas nos meses de março e abril de 2004 em visitas programadas com os Analistas que se encaixaram nos critérios acima delimitados e com os Diretores das respectivas Divisões Técnicas. As entrevistas foram distribuídas da seguinte maneira: 6 Analistas de Controle Externo e 6 Diretores de Divisão Técnica. Em algumas questões, nem todos os entrevistados foram argüidos, fato que será indicado no texto de análise pela totalização do número efetivo de entrevistados.

⁴ A Secretaria-Geral de Controle Externo do Tribunal de Contas da União – SEGECEX é responsável por toda a fiscalização do Tribunal e é auxiliada por duas secretarias adjuntas, Secretaria-Adjunta de Fiscalização - ADFIS e Secretaria-Adjunta de Contas – ADCON, na coordenação de 12 secretarias de controle externo localizadas na sede, em Brasília, e 26 secretarias de controle externo localizadas nos estados. A ADFIS é responsável pelo planejamento e desenvolvimento metodológico da área de fiscalização e a ADCON pelo desenvolvimento técnico na área de julgamento de contas.

De todas as unidades localizadas na sede, seis secretarias, reconhecidas pelo número ordinal respectivo que varia de 1 a 6, são encarregadas de fiscalizar órgãos e entidades que prestam contas, além de elaborar pareceres que subsidiam o julgamento das contas. Outras seis são secretarias especializadas e responsáveis pela fiscalização de áreas consideradas relevantes, a saber: (1) Secretaria de Fiscalização de Desestatização – SEFID; (2) Secretaria de Fiscalização de Pessoal – SEFIP; (3) Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG; (4) Secretaria de Fiscalização de Obras e Patrimônio da União – SECOB; (5) Secretaria de Macro Avaliação Governamental – SEMAG e (6) Secretaria de Recursos – SERUR.

A média de tempo de serviço dos entrevistados no Tribunal é de 9 anos e cinco meses, variando de 2 anos e oito meses a 20 anos. Sete (7) entrevistados, cerca de 58 % do total, são do sexo masculino e cinco (5) do sexo feminino, ou cerca de 42 % do total.

As entrevistas, gravadas com a permissão dos entrevistados, foram degravadas, transcritas e analisadas buscando-se, a partir de convergências, divergências e questões emergentes, comparar e contrastar os achados com o referencial teórico e estruturar os pontos mais importantes.

O universo de estudo compreendeu somente as seis Secretarias de Controle Externo não especializadas da Sede do Tribunal de Contas da União, devido ao prazo para a realização da pesquisa e à inviabilidade de locomoção da pesquisadora a Secretarias de Controle Externo nos estados que também utilizam a matriz de planejamento em auditorias de conformidade.

Não foram entrevistados analistas lotados nas Secretarias localizadas nos estados, o que constitui uma limitação, já que a realidade daquelas unidades pode ser diferente da verificada na Sede.

A presente pesquisa, devido a sua natureza não-estatística, poderá não refletir a realidade de todo o corpo técnico do Tribunal, e, portanto, não poderá ter seus resultados generalizados. Porém, as conclusões obtidas no desenvolvimento do trabalho não são invalidadas por essas limitações. Ao contrário, os seus resultados poderão fornecer subsídios para melhorar o instrumento, além de poderem servir de referencial e orientação para novas investigações sobre o assunto.

4. ANÁLISE

Neste capítulo serão apresentados os resultados da pesquisa, a partir dos objetivos específicos estabelecidos anteriormente.

4.1 O papel do planejamento nas auditorias do TCU e possíveis diferenças entre o planejamento dos trabalhos com e sem a utilização da matriz

Em relação ao papel do planejamento das auditorias do TCU, os entrevistados apresentaram definições contendo diferentes elementos – focar/delimitar a auditoria, direcionar a auditoria, guiar a auditoria, economizar o tempo de execução, estruturar procedimentos, otimizar os recursos do Tribunal, tornar os trabalhos mais objetivos, uma das etapas mais importantes da auditoria, estabelecer metodologias de trabalho e visualizar quais pontos poderão apresentar maiores dificuldades ou serem mais relevantes na execução.

O conteúdo de maior convergência foi o papel de direcionar a auditoria, estando presente no discurso de 6 dos 12 entrevistados.

Um dos entrevistados apresentou de forma mais abrangente o que segundo ele seria o papel do planejamento das auditorias do Tribunal:

“(...) o planejamento serve para você partir de um ponto, abrir um plano e depois desse plano você determinar uma seção, uma área onde você vai atuar mais especificamente, definindo amostragens, definindo a legislação aplicável àquela auditoria, definindo que técnicas, de que forma você vai abordar os pontos a serem analisados, o local aonde você vai, o tempo necessário, ou seja, todas as diretrizes, os meios necessários, as ferramentas para você realizar a auditoria.”

Muitos dos elementos verbalizados confirmam a percepção dos usuários sobre a importância do planejamento de auditoria, o que é condizente com a teoria de planejamento discutida no marco teórico (JONES; BATES (1994) e Dal Mas (2000)).

Três entrevistados definiram como fundamental o papel do planejamento de auditoria. Dentre eles, um diretor destacou a existência, no Tribunal, de vários fatores que se apresentam como limitadores intrínsecos da qualidade dos trabalhos, tais como o tempo disponibilizado para a execução das atividades, a quantidade de processos a serem instruídos, a quantidade de auditorias a serem realizadas. Assim, para ele, tornam-se fundamentais o planejamento e a existência de ferramentas que auxiliem na execução desta fase da auditoria, considerando o planejamento de auditoria o tema mais importante para o qual foi dado ênfase nos trabalhos de conformidade nos últimos anos.

4.2 Diferenças no planejamento dos trabalhos de auditoria com e sem a utilização da matriz

Atualmente, todo trabalho de auditoria, desde o planejamento até a conclusão do relatório, é realizado com a participação do respectivo Diretor ou do Titular da Unidade Técnica, na qualidade de supervisor. Ao revisor compete, dentre outras atribuições, acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos, orientar a equipe de auditoria quanto à vinculação do trabalho em desenvolvimento ao objetivo da fiscalização e à aderência aos padrões de auditoria vigentes no Tribunal, revisar e aprovar as matrizes de planejamento e procedimentos antes do início da execução.

Em relação ao que existia antes da introdução da matriz de planejamento, três entrevistados afirmaram que cada um planejava da maneira que achava melhor, ou, nas palavras de um diretor, utilizando o *“feeling”*; três afirmaram que o escopo da auditoria era muito ampliado devido à falta de definição prévia do objetivo e/ou devido à descoberta de novos documentos na fase de execução. Também foram feitas referências à ausência de técnica, ao planejamento ser realizado na fase de execução da auditoria, ao planejamento ficar

muito em aberto porque os analistas o elaboravam e não havia participação do Diretor para dar sugestões em relação ao que era elaborado, ao objetivo da auditoria não ser bem definido.

O conjunto de referências sugere que o planejamento antes da utilização da matriz apresentava pontos falhos que, se não determinavam do insucesso das auditorias, pelo menos atrapalhavam o melhor andamento dos trabalhos.

Em relação ao planejamento realizado com a matriz de planejamento, o conteúdo de maior convergência foi o fato de a matriz delimitar melhor o foco da Auditoria, estando presente no discurso de 5 dos 12 entrevistados, como se pode perceber dos comentários abaixo reproduzidos:

“(...) no objetivo da auditoria, você tem que estar sempre procurando dar uma olhadinha nela para poder não se perder na hora de fazer a auditoria.”

“(...) a melhor contribuição que eu vejo é para delimitar melhor o foco da auditoria.”

“(...) com a matriz, mesmo que você descubra coisas novas, você não vai tratar daquilo, você vai focalizar naqueles pontos que a matriz manda que você focalize (...)”.

“(...) de forma que eu entendo que a utilização da matriz seja útil nesse sentido de focar os trabalhos (...)”.

“(...) quando o analista não vai com o foco delimitado, quando chega no órgão, normalmente procurando você sempre encontra achados de toda espécie e ele indo com a matriz e com tempo ele procura se restringir ao escopo do planejamento dele. Eu acho que essa foi a principal diferença.”

Outras características que surgiram com menor intensidade foram no sentido de que a matriz permite que o planejamento seja mais organizado, a possibilidade de submeter a matriz ao Diretor proporciona oportunidade de discussão prévia, a matriz permite uniformidade/padronização de procedimentos, o planejamento de futuras auditorias com o mesmo enfoque por meio da utilização de matrizes elaboradas em outros trabalhos fica facilitado. Também foram feitas referências em relação à perspectiva de saber claramente o

que a equipe vai fazer e o que a auditoria pode trazer de benefício, a utilização da matriz obriga um planejamento mais efetivo, facilita a execução, direciona o trabalho, economiza tempo de execução, traz confiança/segurança ao analista.

Um dos entrevistados, entretanto, mencionou o seguinte ponto de vista que contrasta com o dos demais:

“(...) A diferença da matriz de planejamento é que ela amarra um pouco do que você vai fazer. Ela não deixa você ter mobilidade em relação ao trabalho que você tem que executar.”

Um dos diretores entrevistados destaca uma questão interessante em relação à introdução da matriz de planejamento:

“(...) É difícil você motivar o analista a cumprir a matriz, acha que é perda de tempo, que já sabe fazer, que já fez várias, que não precisa, que sabe o que quer. Mas que, realmente, depois que a gente consegue vencer essa resistência, o trabalho fica melhor orientado.”

Esta afirmação ilustra a dificuldade de implementação da matriz no contexto das auditorias de conformidade do Tribunal.

De modo geral, esse conjunto de respostas sugere que predomina a percepção de que a matriz trouxe benefícios, porém revela uma certa resistência em relação a sua utilização que pode ocorrer de forma generalizada nas secretarias que utilizam a ferramenta. Também não se pode perder de vista que a maioria quase absoluta dos analistas respondentes não fez mais que duas auditorias de conformidade, utilizando a nova ferramenta, conforme já mencionado. Isso reafirma a necessidade de uma nova pesquisa, após um período de tempo, que permita uma nova avaliação sobre a efetividade da utilização da ferramenta objeto da presente pesquisa.

4.3 Aspectos relacionados ao processo de elaboração da matriz

4.3.1 Dificuldades observadas na elaboração da matriz

Questionados se encontraram alguma dificuldade na elaboração da matriz, metade (3) dos analistas entrevistados apresentou a coluna "limitações" como sendo de difícil preenchimento, considerando que não se consegue prever com exatidão com quais limitações os analistas vão se deparar, como destacado a seguir:

"(...) das limitações principalmente, a gente imagina uma coisa, chega lá as limitações são totalmente inesperadas (...)"

"(...) as limitações às vezes a gente não consegue prever com exatidão quais seriam essas limitações... e isso torna um aspecto da matriz meio vago (...)"

"(...) a gente não tem uma noção muito clara (...) das limitações que a gente vai enfrentar, não há como se prever tudo que pode ocorrer (...)"

A coluna "fontes de informação" também foi destacada, pois nem sempre se tem exata noção das fontes de informação ou nem sempre são aquelas que se imagina a princípio. Além disso, às vezes, a fonte de informação se torna apenas um complemento ou repetição do que está na coluna "informações requeridas".

Outros pontos destacados foram: a necessidade de levantamento de auditoria prévio, para certos temas, de sorte a possibilitar um bom planejamento e, conseqüentemente, o preenchimento da matriz, e a coluna "informações requeridas".

4.3.2 Vantagens e desvantagens observadas na utilização da matriz

Perguntados sobre os pontos positivos ou vantagens na utilização da ferramenta, os analistas afirmaram que a matriz: dá segurança e confiança ao trabalho do analista, dá direção aos trabalhos, permite que haja economia de tempo de execução, ajuda a centrar os esforços nas questões de auditoria, evita o esquecimento e organiza o planejamento pois funciona como um check-list, permite a padronização de procedimentos, constitui fonte de informação para a equipe seguinte, ajuda a definir melhor o que será verificado na auditoria, força a pensar no problema que se tem a resolver.

Um ponto interessante que emerge é que apesar de ter sido mencionada em pergunta anterior como uma coluna de difícil preenchimento, dois entrevistados destacaram a importância de se pensar nas limitações da auditoria, como se pode perceber dos comentários abaixo reproduzidos:

“(...) as limitações... apesar de ser um campo no início que apresente alguma dificuldade para o preenchimento, mas ela também ... pelo fato de termos que preencher esse campo nos permite já prever um meio de contornar essas limitações, então isso é um fato... é uma vantagem que eu acho da matriz (...)”

“(...) também é importante você ter que pensar sobre as limitações (...) quando você pensa sobre as limitações, você consegue vislumbrar outros caminhos alternativos para obter suas respostas.”

Em relação aos pontos negativos ou desvantagens, os entrevistados não apresentaram convergência em suas opiniões. Foram mencionados os seguintes pontos negativos ou desvantagens: redundância de informação nas matrizes de planejamento e procedimentos; as colunas "fontes de informação" e "informações requeridas" muitas vezes são repetitivas; resistência inicial para se adaptar à nova ferramenta; engessamento da auditoria provocado pela definição do objetivo da auditoria; impossibilidade de preenchimento de algumas colunas na fase de planejamento, a necessidade de justificar no relatório de auditoria qualquer

alteração do planejamento, tais como questões que estavam no planejamento e não foram vistas ou que foram colocadas pelo analista que não estavam no planejamento.

Um ponto interessante a destacar é o fato de um dos entrevistados, apesar de considerar que a definição do objetivo da auditoria é engessa, ao mesmo tempo a considera um ponto positivo da matriz, conforme trecho de relato a seguir:

“(...) muitas vezes você encontra outras irregularidades ou falhas na auditoria e que por conta da matriz de planejamento você é obrigado a não abordá-las, não é, então aquele ponto fica para ser tratado em outra auditoria. Então, isso (...) acaba tirando um pouco a liberdade do auditor em sua auditoria, então acho que isso é o único ponto negativo que eu vejo mas que de uma certa forma é positivo no lado de que não se dá, ou se deixa dispersa totalmente em vários assuntos.”

4.3.3 Complexidade da auditoria e a utilização da matriz de planejamento

Indagados sobre se há alguma relação entre a complexidade da auditoria e a utilização da matriz de planejamento, a maioria dos analistas entrevistados concordou que quanto mais complexa a auditoria, mais adequada a utilização da matriz (4 entrevistados), sendo que três atribuíram a sua utilidade a todos os tipos de auditoria independentemente da complexidade.

Somente um entrevistado defende a inutilidade da matriz em auditorias complexas fundamentando sua posição no fato de que, nestas, muitas vezes não se sabem as questões que se quer descobrir quando se está preenchendo a matriz, principalmente para auditorias cujo tema nunca foi abordado. Utilizar somente a matriz pode acarretar na formulação de perguntas inúteis e na ausência de formulação de perguntas importantes. Destaque para parte da entrevista:

" (...) se eu for utilizar simplesmente a matriz, se for uma questão muito complexa, você não consegue..."

A única resposta divergente aponta para dificuldades apresentadas em auditorias de altíssima complexidade, como é o caso das auditorias realizadas pelo entrevistado em questão. Essa mesma idéia foi ratificada por outro entrevistado, destacada a seguir:

"(...) da mesma forma que você tendo uma auditoria complexa dificulta o planejamento em si, não a matriz mas dificulta o planejamento porque você acaba ficando sem as informações necessárias para a execução do planejamento, para o preenchimento da matriz, isso eu já tive experiência na prática que a gente fez um planejamento imaginando algumas coisas e chegou lá a gente teve que sair muito do planejamento por necessidade realmente da execução (...)"

Uma das possíveis explicações para a dificuldade apresentada na fase de planejamento de auditorias de alta complexidade pode ser atribuída à necessidade de realização de levantamento de auditoria prévio, instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades, identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade de realização de fiscalizações.

Essa dificuldade representa um ponto a ser investigado, qual seja, saber se a matriz de planejamento é ferramenta suficiente para auxiliar no planejamento de auditorias altamente complexas; se a realização prévia do levantamento de auditoria já soluciona o problema ou se para este tipo de auditoria, em especial, seria necessária a utilização de outras técnicas e/ou ferramentas complementares.

4.3.4 Matriz de planejamento como ferramenta de planejamento de auditoria

Analistas e Diretores foram questionados se consideravam a matriz uma importante ferramenta de planejamento de auditoria. Os resultados da análise revelam que todos (12 entrevistados) a consideram importante. Apenas um analista a considerou importante, dependendo do trabalho, considerando-a boa para auditorias simples, não para complexas, e

um diretor que a considerou melhor para auditorias focadas num ponto específico, não para genéricas.

Um ponto interessante é que apesar de todos os diretores a considerarem uma ferramenta importante, não a consideraram necessariamente perfeita. Prova disso é a menção de metade deles em relação ao formato da matriz, considerando-a burocrática, inflexível e falha, com pontos a serem aperfeiçoados, conforme trechos abaixo:

“(...) embora eu acho que algumas coisas ainda poderiam ser aperfeiçoadas, por exemplo, essa parte de técnicas de auditoria, eu acho muito falho, ainda eu não consegui ver a utilidade de se detalhar as técnicas de auditoria, mas acho que isso até é um dispêndio de tempo a mais preencher isso daí.”

“(...) talvez eu não goste muito do formato dela, não é, eu acho que ela poderia ser mais funcional, menos amarrada ...você é obrigado a preencher e não necessariamente com o que você pensa porque já tem um formato, então você já sabe que nas limitações você vai colocar o tempo que é quase um chavão, não é, as técnicas também, você... quer dizer, no final, ela fica um pouco repetitiva (...)”

“(...) Agora quanto ao instrumento em si, eu acho que ele é um ...como diria, é um ...tem muitos pontos ali que poderiam ali ser simplificados ...(...) é, as colunas, a parte teórica, é eu acho que daria para simplificar um pouco. Não que seja ruim não, eu acho que dá para melhorar um pouco. Eu acho um pouco burocrática (...)”

Um dos analistas entrevistados sugere que seja utilizada a matriz de planejamento em outros tipos de processos, além de auditorias, como processos de contas, denúncias e Tomadas de Contas Especiais.

Segundo um dos diretores, a ferramenta é ótima, mas, por si só, não consegue melhorar a qualidade, a produtividade e o tempo de realização do trabalho. O que vai demonstrar a qualidade dos trabalhos é o fator humano: se o Analista tem interesse, comprometimento.

Por último, um diretor suscitou uma questão relevante para investigação que é a de excesso de matrizes obrigatórias, que pode induzir o analista a fazer primeiro as auditorias

para depois preencher as matrizes. Hoje, conforme definido no roteiro de Auditoria de conformidade, o analista, ao realizar uma auditoria, elabora as seguintes matrizes: de planejamento, de procedimentos, de achados de auditoria e, conforme o caso, de responsabilização.

Além disso, o entrevistado alertou para a necessidade de o analista se convencer da importância das ferramentas disponíveis, para que quanto mais simplificadas forem as matrizes, e quanto maior o convencimento, mais ele as utilize.

4.3.5 Sugestões

Perguntados se tinham alguma sugestão a fazer em relação à matriz de planejamento, nenhum dos analistas entrevistados deu sugestão. Somente foram mencionadas as colunas “informações requeridas” e “fontes de informação”, que por vezes são repetitivas e, paradoxalmente, são importantes para o trabalho de auditoria, e a ausência de elementos que permitam o preenchimento da matriz antes da fase de execução da auditoria, que indicam problemas com o preenchimento da matriz já discutidos anteriormente.

A ausência de sugestões pode ser reflexo da pouca quantidade de auditorias realizadas com a utilização da matriz que permitam uma avaliação mais profunda.

4.3.6 Inclusão da matriz no novo Manual de Auditoria de Conformidade

A análise das respostas referentes à inclusão da matriz no novo Manual de Auditoria como ferramenta obrigatória de planejamento de auditoria de conformidade, de um total de 11 entrevistados, entre analistas e diretores, demonstra que predomina o entendimento de que a matriz deve ser obrigatória (8 entrevistados), sendo mencionadas as seguintes palavras como

justificativa para a obrigatoriedade: profissionalização, uniformização de procedimentos e padronização. Dentre eles, somente um entrevistado a considerou importante para auditorias de baixa complexidade, observando que para determinados casos ela poderia já ser pré-elaborada.

De três diretores que defenderam a matriz, porém contrários a sua obrigatoriedade, emerge, como motivo, a resistência por parte de analistas quando a ferramenta é obrigatória, mencionada por dois entrevistados, como sugere o depoimento a seguir:

“(...) e aquela pessoa que faz obrigada, ela faz a matriz O-BRI-GA-DA, então ela é de péssima qualidade, ou então você vê que só um da equipe fez porque aquela pessoa que tem aquela resistência, ela não faz, ela faz alguma coisa que chama de matriz, então, eu acho que seria muito melhor você ter um convencimento (...) porque tem pessoas que têm resistência apenas porque é obrigatória, então realmente facilitaria se ela não fosse obrigatória, acho que a adesão seria mais fácil.”

Um desses diretores considera que antes de sua inclusão no novo Manual como ferramenta obrigatória deve ser feito um trabalho junto às pessoas que a utilizam e junto às que recebem os trabalhos prontos, com o fim de constatar se a ferramenta realmente está trazendo algum tipo de benefício.

4.4 Efeitos da introdução da matriz no processo de planejamento de auditoria

4.4.1 Tempo de planejamento

A maioria dos analistas respondentes (4 entrevistados), ao serem questionados sobre possíveis mudanças no tempo de planejamento, afirmou que o tempo gasto com o planejamento ou aumentou ou que a tendência é aumentar para reduzir o tempo de execução e elaboração de relatório. Destaque para um dos entrevistados:

"Não quer dizer que ele é maior e deveria ser menor, não é isso, (...) hoje a gente tem mais tempo? Acho que tem o tempo adequado pra você realmente ter planejamento naquilo que vai se fazer (...)".

Fez-se menção também (2 entrevistados) ao tempo que é previamente definido pelo Tribunal e que, portanto, não há como mensurar aumento ou diminuição no tempo de planejamento.

Um dos entrevistados afirma que elabora a matriz somente para cumprir a orientação do Tribunal, ou seja, no caso abordado são elaborados dois planejamentos: um que ele denomina de oficial, com a matriz que o Tribunal exige, e outro que será de fato utilizado na auditoria, portanto o tempo gasto é maior. Esse fato deve ser ressaltado pois não há como assegurar se os analistas de fato utilizam a matriz como ferramenta que auxilie nos trabalhos de auditoria ou se só a preenchem por mera obrigação formal imposta pelo Tribunal, podendo ocorrer casos em que a matriz seja elaborada após encerrados os trabalhos.

Esse fato confirma a declaração de um diretor, em questão anterior, de que o uso da matriz depende do convencimento, por parte do analista, da importância daquilo que está usando, sem o qual o Tribunal não será capaz de implementar com sucesso a ferramenta. Ao mesmo tempo, vislumbra-se a necessidade de investigar se a matriz de planejamento está sendo de fato elaborada e utilizada durante os trabalhos de auditoria.

4.4.2 Capacidade de detecção de pontos críticos

Os analistas foram questionados se, com a ajuda da matriz, a equipe foi capaz de detectar aspectos sensíveis, complexos ou críticos, ou seja, se ajudou a antecipar futuros obstáculos. Os resultados da análise sugerem que, predominantemente, a matriz ou ajudou ou pode ajudar a antecipar obstáculos (4 entrevistados). Para a minoria (2 entrevistados), nas

experiências que tiveram com a utilização da matriz, a ferramenta não foi capaz de detectar pontos críticos.

Foram citadas três colunas da matriz, em maior ou menor grau, como capazes de ajudar a equipe de auditoria a detectar aspectos críticos: limitações (4 entrevistados), fontes de informação (3 entrevistados) e informações requeridas (1 entrevistado).

4.4.3 Utilização da matriz como guia

Todos os entrevistados concordaram que a matriz, depois de elaborada, serviu de guia e orientação para a equipe nas fases posteriores da Auditoria.

4.5 Efeitos da introdução da matriz no processo de execução das auditorias

4.5.1 Negociação de atividades entre os membros da equipe

Os analistas foram perguntados se a matriz facilitou a negociação das atividades entre os membros da equipe e se é mais fácil definir as atribuições de cada um.

O resultado da análise indica que a matriz facilita a definição de tarefas, mas que esta definição não é necessariamente cumprida durante a fase de execução (4 entrevistados). Isso pode ser evidenciado por trechos de entrevistas:

“(...) mas chega na hora da execução acaba até se misturando as atribuições, às vezes, o que a gente prevê acaba não se agregando muito na hora da auditoria, quer dizer, você acaba trocando idéias.”

“(...) embora essa negociação de atividades(...) não tenha uma importância tão grande, porque muitas vezes nós desenvolvemos o mesmo trabalho simultaneamente (...)”

Para os demais ou a definição de tarefas não sofreu influência da matriz de planejamento ou foi influenciada pela matriz de procedimentos.

Um aspecto levantado por dois entrevistados é a possibilidade de se dividir tarefas por questões de auditoria.

4.5.2 Comunicação com superiores hierárquicos e fiscalizados

A análise das respostas dos analistas referentes à comunicação com o Diretor e/ou Secretário indica que para a maioria (4 entrevistados) essa comunicação melhorou por diversos motivos verbalizados: facilita a apresentação do planejamento, dá uma visão mais objetiva do trabalho, possibilita a discussão, dá oportunidade de o diretor colocar o seu ponto de vista. Para a minoria (2 entrevistados) não houve mudança pois esse tipo de comunicação já existia antes da matriz, sendo que um entende que a comunicação está mais formal.

Quanto à comunicação com o auditado, a análise indica que melhorou para a maioria (4 entrevistados) pois no momento em que se tem bem estabelecido o objetivo da auditoria e se sabe de antemão o que se vai buscar, quais documentos solicitar, isso afeta para melhor a comunicação com o auditado, sendo que um deles considera que a melhora não foi sensível.

Para um entrevistado a matriz não interferiu na comunicação com o auditado e um entrevistado não respondeu à pergunta.

Esse conjunto de respostas sugere que a comunicação com o diretor/Secretário já existia em algumas secretarias e onde não existia a utilização da matriz de planejamento facilitou a discussão, melhorando a comunicação, com alterações mais sensíveis em relação à comunicação com os diretores.

4.5.3 Interação entre os membros da equipe

Para a metade dos entrevistados (3) a interação melhorou, seja por haver maior estímulo à participação, ou para manter a equipe no objetivo definido e diminuir as margens de interpretação. A outra metade dos entrevistados ou não percebeu mudança (2 entrevistados) ou não atribui a melhor interação ao uso da matriz de planejamento.

4.5.4 Tempo de execução da auditoria

Questionados sobre o tempo de execução da auditoria, os resultados da análise sugerem que não houve mudança ou não houve alteração sensível para a maioria dos respondentes (7 entrevistados). Dentre eles, três diretores mencionaram o fato de os prazos serem pré-estabelecidos pelo Tribunal e dois entrevistados (1 analista e 1 diretor) afirmaram que, apesar de não haver mudança no tempo de execução, já perceberam melhoria seja no rendimento das equipes em campo, seja no resultado da auditoria.

Uma questão que emerge é a crítica de dois diretores aos prazos estabelecidos pelo Tribunal, conforme depoimentos a seguir:

“(...) mas claro que a gente segue os padrões do Tribunal, num prazo muito curto e isso para mim compromete qualidade, compromete relatório, compromete profundidade dos trabalhos (...) esse padrão de uma semana de planejamento, duas de execução e duas de relatório, que são padrão do Tribunal de uma forma geral, às vezes até menos, (...) isso pra mim é prejudicial ao bom trabalho (...)”

“(...) só a partir do momento que a gente começar a definir o período de execução e relatório a partir do que levantar no planejamento, aí sim eu acho que realmente vai ter uma mudança(...)”

Apenas 3 entrevistados consideraram que o tempo de execução diminuiu, ou por que com a matriz já se sabe onde se quer chegar ou porque não se planeja mais na fase de execução, sendo que um diretor percebe que a diminuição ainda não é geral.

4.6 Efeitos da matriz no produto final dos trabalhos, ou seja, nos relatórios de auditoria

4.6.1 Tempo de elaboração do relatório

Para metade dos entrevistados (6) o tempo de elaboração de relatório ou não mudou ou não dá para dimensionar se aumentou ou diminuiu. Para outros 5 entrevistados os prazos ou diminuíram ou foram cumpridos.

Um ponto interessante que emerge é a menção de 4 entrevistados de que os relatórios estão mais complexos por conta das exigências do Roteiro de Auditoria de Conformidade⁵ para elaboração de relatórios e não só por conta da matriz de planejamento ou das demais matrizes (procedimentos, achados), conforme trecho a seguir (entrevistado 5):

“(...) É, eu só queria assim, com relação a elaborar as três matrizes e também para seguir as normas... as novas normas do roteiro...nisso eu senti uma certa dificuldade, eu não consegui terminar no prazo. Mas não foi tanto por causa das matrizes, foi mais exigências... do relatório...do relatório que tinha que... eu não vou conseguir me lembrar exatamente mas foram os novos itens que a gente tinha que estruturar e fazer sumário, índice e atender determinadas questões...daí nisso eu senti dificuldade de terminar no prazo.”

Conclui-se da análise que ainda não há como dimensionar o quanto das auditorias têm seus relatórios elaborados tempestivamente nem estabelecer uma correlação direta entre este prazo e a matriz de planejamento, diante da diversidade de respostas apresentadas, pois o

⁵ Principais exigências do Roteiro de Auditoria de Conformidade: realização de todo o trabalho sob a supervisão do diretor e/ ou titular da Unidade Técnica, elaboração das matrizes de planejamento, procedimentos e achados

relatório é elaborado com o auxílio não só das matrizes de planejamento, procedimentos e achados, como também obedece a uma série de regras impostas pelo Roteiro de Auditoria de Conformidade do Tribunal.

Com efeito, as normas do Roteiro de Auditoria de Conformidade, que objetivam a realização de um trabalho mais consistente no relatório, agregaram novas exigências que podem ter influenciado o prazo de elaboração do relatório. Outros fatores citados como capazes de alterar o prazo de um relatório foram: o aprofundamento de questões (1 entrevistado), a falta de elementos ou respostas do fiscalizado (1 entrevistado) ou situações em que a equipe deveria voltar ao Órgão para fazer novas avaliações (1 entrevistado).

4.6.2 Conteúdo dos relatórios

Os resultados da análise sugerem que predomina a percepção de que os conteúdos dos relatórios estão mais concisos (5 entrevistados), mais objetivos (5 entrevistados) e mais focados (4 entrevistados).

Somente um analista e um diretor mencionaram que a melhora no conteúdo dos relatórios se dá não somente em função da matriz, mas devido à existência de outros elementos que estão fazendo com que os relatórios se tornem mais padronizados, destacando o roteiro de auditoria de conformidade como o responsável por essa melhora.

Uma questão interessante é a menção explícita de 4 entrevistados sobre características dos relatórios elaborados antes da existência da matriz (aspectos que afetavam tanto o conteúdo quanto o tamanho dos relatórios) que retratam como eram prolixos, desfocados e extensos:

de auditoria de acordo com modelos pré-estabelecidos, estruturação do relatório em seções de acordo com o item 28 do Roteiro, detalhados nos itens 29 a 65 do documento, dentre outros.

“(...) antigamente, quando a gente escrevia relatório, parecia que a gente estava escrevendo uma estorinha ... era realmente uma literatura (...)”.

“(...) a experiência em que vimos os relatórios anteriormente à matriz de planejamento, anteriormente ao roteiro de auditoria de conformidade é que as pessoas divagavam e muitas vezes perdiam as informações, tinha muita informação e muitas vezes a informação fundamental não estava lá (...)”.

“(...) tinham analistas que gostavam de escrever verdadeiros tratados no relatório (...)”.

“(...) então a incidência de assuntos paralelos tende a ser menor (...)”.

4.6.3 Tamanho dos relatórios

De um total de oito respondentes, cinco entenderam que o tamanho do relatório ou não diminuiu ou a matriz não exerce influência e para dois deles o tamanho do relatório ou diminuiu ou tende a diminuir.

Dois dos entrevistados observaram que o que exerce influência no tamanho dos relatórios, seja para torná-lo maior ou menor, é o Roteiro de Auditoria de Conformidade, conforme relatos a seguir:

“(...) mas a questão dos modelos de relatórios que estão sendo ditados pelo roteiro (...) eu acho que já começa a delimitar, a enxugar um pouquinho (...)”

“(...) mas aí tem analista que prefere seguir aquele roteiro lá e acaba... algumas coisas ficam repetidas.”

Somente um entrevistado mencionou que o tamanho do relatório depende muito do tipo de trabalho a ser feito, defendendo que há casos em que extrapolar o número de páginas definido pelo roteiro de auditoria de conformidade (30 páginas) é totalmente normal e ainda trará ganhos e não prejuízos.

4.6.4 Qualidade dos relatórios

Os seis entrevistados questionados a esse respeito foram quase unânimes (5 entrevistados) em destacar que ou a qualidade dos relatórios melhorou ou a matriz contribuiu para a melhora.

Somente um entrevistado afirmou que não houve mudança na qualidade dos relatórios por considerar que, se fosse seguir a matriz, a qualidade cairia muito pois seria um relatório simplesmente para cumprir meta, sem perspectiva de utilidade fora do Tribunal.

4.6.5 Prazo de execução dos trabalhos

A análise das respostas de analistas e diretores, quando perguntados se diminuiu a necessidade de prorrogação de prazo da auditoria, sugere que a prorrogação ainda é uma constante (6 entrevistados), com dois casos em que ou o prazo de execução diminuiu ou nele não houve alteração.

Foram mencionados que fatores, alheios ao auditor, provocam a prorrogação de prazo da auditoria, tais como a demora na disponibilização de informações por parte do fiscalizado, a necessidade de cumprimento das normas do Roteiro de Auditoria de Conformidade e a análise de uma quantidade excessiva de informações que não foram previstas quando do planejamento (5 entrevistados).

Apenas um entrevistado é de opinião que o prazo da auditoria diminuiu pela dedicação de mais tempo na fase de planejamento.

4.6.6 Comunicação com os gabinetes de Ministros

Somente os diretores foram questionados se teria havido melhora na comunicação com os gabinetes. O resultado da análise demonstra que a comunicação com os gabinetes ainda é pouca e falha e que não há retorno em relação aos trabalhos recebidos por eles.

Um ponto convergente (3 entrevistados) é a percepção de que o relacionamento e a comunicação com os gabinetes depende basicamente de conhecimento, entrosamento e amizade, como se pode extrair de trechos de entrevistas abaixo:

“(...) A comunicação depende sempre da sua, do seu conhecimento no gabinete. Quando você tem alguém conhecido, você liga, pergunta, quando não tem aí você já fica com receio (...)”

“(...) Acho que depende muito do entrosamento que a gente tem, o conhecimento com cada gabinete (...)”

“(...) Não há nenhuma melhora em comunicação com os gabinetes por que os gabinetes, eles, de uma forma geral, são ilhas. De uma forma geral são ilhas e eles não nos demandam e a gente só entra em contato com gabinete ou por amizade pessoal ou quando é o nosso Ministro Relator e que existe algum procedimento, algum processo que demande uma intervenção, mas nada além disso(...)”

O fato de não haver, de uma forma geral, retorno dos gabinetes, com relação aos trabalhos realizados pelas Unidades Técnicas, cria a demanda por uma nova pesquisa que busque conhecer a visão daqueles que são os principais clientes daquilo que é produzido pelas Secretarias.

4.7 Qualidade dos trabalhos realizados

A quase totalidade dos entrevistados (11) concorda que houve mudança, para melhor, na qualidade dos trabalhos, relacionada (9 entrevistados) ou não com a introdução da matriz

de planejamento (2 entrevistados). Para os que não associaram a melhora na qualidade à matriz, associam-na a exigências de qualidade do Tribunal e a iniciativas de analistas de discutir mais os trabalhos e de planejá-los melhor.

Somente um entrevistado entendeu que não houve mudança, por achar que os trabalhos já eram, antes da matriz, de excelente qualidade.

Uma questão interessante, citada somente por um diretor, é o trabalho que a Secretaria Adjunta de Fiscalização do TCU - ADFIS vem realizando, de análise dos processos que passam por eles, com posterior publicação das dificuldades e deficiências observadas. Segundo o entrevistado, esse tipo de trabalho é mais um meio de propiciar a melhora na qualidade das auditorias.

Todos os analistas e diretores foram unânimes em afirmar que as auditorias estão mais focadas, mais bem delimitadas. Um diretor ressaltou que isso não quer dizer que estejam melhores ou piores, conforme trecho da entrevista abaixo:

“(...) Isso não quer dizer necessariamente que ela vai ser uma auditoria boa ou ruim, mas claramente ela está bem definida e isso já é um ganho porque antigamente tinha muita situação que o camarada ia e olhava da Portaria à Presidência de uma instituição e não dava ... sem resultado algum.”

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O objetivo geral desta pesquisa foi identificar, na percepção dos Analistas de Controle Externo, a influência da matriz de planejamento de auditoria nas auditorias de conformidade do Tribunal de Contas da União. Especificamente, foram analisados os seguintes aspectos relacionados ao processo de auditorias de conformidade: identificação do papel do planejamento das auditorias do TCU e possíveis diferenças entre o planejamento dos trabalhos com e sem a utilização da matriz, identificação de aspectos relacionados ao processo de elaboração da matriz, de efeitos da introdução da matriz nos processos de planejamento e execução de auditorias, nos relatórios e, finalmente, se a matriz trouxe melhoria na qualidade dos trabalhos realizados. Para tanto, foram entrevistadas 12 pessoas, seis analistas de controle externo, responsáveis pela execução de auditorias de conformidade, e seis Diretores Técnicos, seus superiores hierárquicos.

Os resultados da pesquisa apontam que a utilização da matriz possibilitou uma maior delimitação do foco das auditorias de conformidade, trazendo contribuições para a diminuição dos pontos falhos existentes no planejamento dos trabalhos. Os resultados também se mostram fortemente coerentes com o principal papel do planejamento dos trabalhos na visão dos entrevistados, que é o de direcionar todo o trabalho.

Entre os entrevistados, predomina a percepção quanto à importância da ferramenta para os trabalhos de auditoria, embora se perceba alguma resistência para sua adoção e questionamentos quanto a sua obrigatoriedade.

No que concerne ao seu processo de elaboração, surgiram críticas sobre o formato adotado, especialmente no que diz respeito à necessidade de torná-la mais simples e flexível.

Observou-se, também, que a introdução da matriz de planejamento melhorou a comunicação com os superiores hierárquicos diretos (Diretor Técnico e Secretário de Controle Externo) e com os auditados, embora, aparentemente, ainda não tenha trazido ganhos para a

comunicação entre as Unidades Técnicas e gabinetes de Ministros, que se mostrou bastante deficiente.

Não foram observadas alterações nos períodos dedicados ao planejamento, à execução dos trabalhos ou à elaboração do relatório em função da introdução da matriz, fato que parece estar relacionado a outros fatores intervenientes que devem ser objeto de posteriores investigações.

Portanto, predomina a percepção de que a utilização da matriz trouxe avanços nos processos de planejamento, execução e relatórios de auditoria, com conseqüente melhoria na qualidade dos trabalhos realizados, porém é preciso considerar que as demais alterações advindas do Roteiro de Auditoria de Conformidade também impactaram a atividade de uma forma geral, não se podendo, em alguns casos, diferenciar os efeitos individuais dos dois documentos.

Com efeito, o número de alterações introduzidas nos trabalhos de auditoria, as constatações relativas às resistências à implantação da matriz de planejamento e as falhas percebidas na ferramenta sugerem ao Tribunal de Contas da União cuidados para que a implantação da matriz não venha a ser abandonada ou desvirtuada em uma atividade meramente “burocrática”.

É preciso ressaltar a possibilidade de que a realidade das unidades localizadas nos estados seja diferente da encontrada na sede, local de trabalho de todos os entrevistados. Na mesma linha, as percepções dos entrevistados podem não representar o pensamento de todo o corpo técnico do TCU.

Em função do exposto, sugerem-se as seguintes recomendações ao Tribunal de Contas da União:

- realizar novos estudos quantitativos e qualitativos para que seja verificada a influência da introdução da Matriz de Planejamento não somente na sede como

nas unidades localizadas nos estados, buscando-se, também, a percepção dos gabinetes de Ministros, especialmente no que se refere à comunicação com as Secretarias;

- verificar se as dificuldades relativas à elaboração da Matriz de Planejamento se devem a pontos que realmente necessitam ser melhorados, a providências complementares que devem ainda ser adotadas, ou a questões que não foram devidamente esclarecidas aos usuários da ferramenta;

Como incentivo ao desenvolvimento do campo teórico sugere-se:

- a realização de novos estudos relativos ao tema planejamento em auditoria que utilizem outras fontes de evidências, de modo que os resultados não se limitem à percepção dos sujeitos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas, 1996.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à Auditoria: breves apontamentos de aula aplicáveis à área governamental e aos programas de concursos públicos*. 1. ed. Salvador, 1998.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3 ed. 3 tir. São Paulo: Atlas, 2000.

BASTOS, Glória Maria Merola da Costa. A experiência do Tribunal de Contas da União em Auditoria Operacional e Avaliação de Programas Governamentais. In: SEMINÁRIO O CONTROLE EXTERNO E A NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2002.

BORGES, Benedito Messias. Documento sem título. Texto que expõe as idéias básicas atreladas à Auditoria Governamental, principalmente a chamada Auditoria Operacional. Brasília, 1993, 134 f. Assunto: auditoria governamental, Auditoria Operacional, Controle Interno e Externo. Pasta AUDI/TRE/0005 BORGEBM. Acervo da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. 1993.

BUGARIN, Bento. Entrevista. Pasta AUDI/AVA/0035 BRASI TCU PROJE – ANEXO, da Acervo da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Boletim União de 18 de julho de 1996 – Relatório de Viagem de Trabalho – Ministro Bento Bugarin. Pasta AUDI/AVA/0035 BRASI TCU PROJE – ANEXO, Acervo da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Boletim União de 22/10/1997. Pasta AUDI/AVA/0035 BRASI TCU PROJE – ANEXO. Acervo da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG, 1997.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Boletim União de 30 de abril de 1998. Pasta AUDI/AVA/0035 BRASI TCU PROJE – ANEXO. Acervo da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – SEPROG, 1998.

BRASIL. Tribunal de contas da União. Manual de Auditoria de Natureza Operacional. Disponível em <[http://intranet.tcu.gov.br/Publicações das Unidades/ADFIS/Documentos Emitidos/Manuais/Manual de Auditoria de Natureza Operacional](http://intranet.tcu.gov.br/Publicações_das_Unidades/ADFIS/Documentos/Emitidos/Manuais/Manual_de_Auditoria_de_Natureza_Operacional)>. 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Boletim União de 12 de junho de 2002 – Matriz de planejamento – Adfis. Disponível em <[http://intranet.tcu.gov.br/Consultas Diversas/União/Anteriores/Junho 2002/ União 12-06](http://intranet.tcu.gov.br/ConsultasDiversas/União/Anteriores/Junho 2002/ União 12-06)>. 2002. Acesso em 10.02.2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Boletim União de 30 de janeiro de 2002. Disponível em <[http://intranet.tcu.gov.br/Consultas Diversas/União/Anteriores/Janeiro 2002/ União 30-01](http://intranet.tcu.gov.br/ConsultasDiversas/União/Anteriores/Janeiro 2002/ União 30-01)>. 2002a. Acesso em 10.02.2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Roteiro de Auditoria de Conformidade, aprovado por meio da Portaria TCU n.º 90, de 6 de março de 2003. Disponível em <<http://intranet.tcu.gov.br/ADFIS/Auditoria de Conformidade/Roteiro & Portaria>> . Acesso em 16/02/2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plano Diretor do Tribunal de Contas da União para 2003. Disponível em <http://srv-inet/publicacoes/Seplan/spg/2002/intranet_seplan/planos.htm> 2003. Acesso em 16/02/2004.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Plano Diretor do Tribunal de Contas da União para 2004. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento e Gestão, 2003.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE – CRC (SP). *Curso Básico de Auditoria – I* : normas e Procedimentos. São Paulo: Atlas, 1996.

DAL MAS, José Ademir. *Auditoria Independente*: treinamento de pessoal, introdução aos procedimentos de auditoria. São Paulo: Atlas, 2000.

FARIA, A. Nogueira de. *Introdução à Administração*. Rio de Janeiro, Rio Fundo Ed., 1993.

GEIST, B. (Org.). *State Audit: developments in public accountability*. London: MACMILLAN PRESS, 1981.

GIACOBBO, Mauro. *O desafio da implementação do planejamento estratégico nas organizações Públicas*. 1996. 54 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização – Centro de Estudos Estratégicos da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, Brasília, 1996.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antônio de Loureiro. *Auditoria operacional e de gestão: qualidade da auditoria*. São Paulo: Atlas, 1992.

JONES, P. C.; BATES, J.G. *Public Sector Auditing: practical techniques for an integrated approach*. 2 ed. London: Chapman & Hall. 1994.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Fundamentos da Auditoria governamental e empresarial: com modelos de documentos e pareceres utilizados*. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUTZ, Robert Kuhn. *Princípios de Auditoria*. Tradução e adaptação de Hilário Franco. 4 ed. 2. tir. São Paulo: Atlas, 1987.

MORSE JR, Ellsworth H. Auditing Efficiency and Economy. In: GEIST, B. (Org). *State Audit: developments in public accountability*. THE MACMILLAN PRESS LTD, 1981.

SÁ, A. Lopes de. *Curso de Auditoria*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SCHWARTZ, Sônia Fernandes. *Auditoria Governamental Integrada*. [S.l.]: The Association of Government Accountants, 1986. Trabalho apresentado no Encontro Nacional dos Auditores Internos das Empresas do Setor Produtivo Estatal, São Paulo, 1986.

YAMAMOTO, Titao. *Manual de Auditoria: auditoria na administração pública*. Rio de Janeiro: Litteris Ed., 1998.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. Trad. Daniel Grassi -2. ed. – Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTAS – ANALISTAS

- Na sua opinião, qual é o papel do planejamento das auditorias no TCU?
- Existe alguma diferença entre planejar uma auditoria com a matriz e sem a matriz de planejamento? Qual é? O que mudou com a introdução da matriz nos trabalhos? ajudou no processo de planejamento? O processo é mais bem feito? As auditorias são mais bem planejadas ? Melhorou em algum aspecto ? Melhorou em quê?
- Com quais dificuldades você se deparou na elaboração da matriz? (Você se deparou com alguma?)
- Quais pontos positivos ou vantagens você observou na utilização da matriz de planejamento?
- Quais pontos negativos ou desvantagens você observou na utilização da matriz?
- Qual a relação entre a complexidade da auditoria e utilização da matriz de planejamento? (Você vê alguma relação?)
- Em relação ao tempo gasto com o planejamento: esse tempo mudou? (maior/menor/igual)? (É igual ao tempo gasto com o planejamento quando não havia a matriz?)
- Com a ajuda da matriz, a equipe foi capaz de antever (detectar) aspectos sensíveis, complexos ou críticos, mais difíceis de serem resolvidos do que outros? (Ou seja, a matriz ajudou a antecipar futuros obstáculos?)
- A matriz, depois de elaborada, serviu de guia/orientação para a equipe nas fases posteriores da Auditoria, ou seja, nas fases de execução e relatório?
- A matriz facilitou a negociação das atividades entre os membros da equipe? (É mais fácil definir as atribuições de cada membro da equipe?)

- Mudou a comunicação: com o Diretor/Secretário? e comunicação com o Auditado, melhorou?
- E a interação entre os membros da equipe?
- Em relação ao tempo de execução da auditoria? (Diminuiu? Mudou? Melhorou?)
- E o tempo de elaboração de relatório? (Eles saem no prazo – são tempestivos?)
- E o conteúdo dos relatórios? Mudou? (Estão mais concisos, mais objetivos, com os problemas relevantes destacados?) e o tamanho dos relatórios? (Aumentou/ Diminuiu?) e a qualidade?
- E as auditorias como um todo? estão mais focadas? Mais bem delimitadas?
- Diminuiu a necessidade de prorrogação de prazo da auditoria? (Continua igual? Prorroga-se ainda mais?)
- Houve mudança na qualidade dos trabalhos? (Você percebeu alguma mudança?)
- Você considera a matriz uma importante ferramenta de planejamento de auditoria?
- Se você fosse gestor do TCU, você indicaria a inclusão da matriz no novo Manual de Auditoria como ferramenta obrigatória de planejamento de auditoria de conformidade? Por quê?

APÊNDICE B - ROTEIRO DE ENTREVISTAS – DIRETORES:

- Na sua opinião, qual é o papel do planejamento das auditorias no TCU?
- Existe alguma diferença entre um planejamento de auditoria realizado com a matriz e sem a matriz de planejamento? Quais são? O que mudou no planejamento com a introdução da matriz nos trabalhos? (Ajudou no processo de planejamento? O processo é mais bem feito? (As auditorias são mais bem planejadas? Melhorou em algum aspecto ? Melhorou em quê ?)
- Pode-se perceber alguma mudança em relação ao tempo de execução da auditoria? (Diminuiu? Mudou? Melhorou?)
- E em relação ao tempo de elaboração de relatório? (Eles saem no prazo – são tempestivos?)
- E o conteúdo dos relatórios? Mudou? (estão mais concisos, mais objetivos, com os problemas relevantes destacados?) E o tamanho dos relatórios? (Aumentou/ Diminuiu?)
- E as auditorias como um todo? Estão mais focadas? Mais bem delimitadas?
- Diminuiu a necessidade de prorrogação de prazo da auditoria? (Continua igual? Prorroga-se ainda mais?)
- Como está a qualidade dos trabalhos pós matriz? Pode-se dizer que houve mudança na qualidade dos trabalhos?
- E a comunicação com os gabinetes, como está? Melhorou?
- Você considera a matriz uma importante ferramenta de planejamento de auditoria?
- Se você fosse gestor do TCU, você indicaria a inclusão da matriz no novo Manual de Auditoria como ferramenta obrigatória de planejamento de auditoria de conformidade? Por quê?

Anexo 1

MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO CONSTANTE DO ROTEIRO DE AUDITORIA DE CONFORMIDADE

MATRIZ DE PLANEJAMENTO

TC nº _____ Fiscais nº _____

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o nome do(s) principal(is) órgão(s)/entidade(s) auditado(s)

OBJETIVO: Enunciar de forma clara e resumida o objetivo da auditoria.

QUESTÕES DE AUDITORIA	INFORMAÇÕES REQUERIDAS	FONTES DE INFORMAÇÃO	TÉCNICAS DE AUDITORIA	LIMITAÇÕES	O QUE A ANÁLISE VAI PERMITIR DIZER
Q1					
Q2					
Qn					

Equipe de Auditoria:

Nome e matrícula

Supervisor:

Nome e matrícula