



Manual de
Implementação das
ISSAIs de

Auditoria Operacional

Versão 1 - Agosto de 2021





Apresentação

Com muita satisfação, temos a honra de apresentar as traduções para a língua portuguesa dos Manuais de Implementação das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Issais) de Auditoria de Conformidade, Auditoria Financeira e Auditoria Operacional, que foram elaboradas, sob a supervisão do Banco Mundial, como resultado do convênio celebrado entre a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e o Instituto Rui Barbosa (IRB), com a revisão dos textos realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU). Os ajustes finais de redação e a diagramação ficaram a cargo do IRB, com o apoio do Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE/BA).

Os Manuais de Implementação das Issais certamente se consolidarão como um instrumento de trabalho essencial para os auditores públicos brasileiros. O apurado uso da técnica e o emprego de condutas e procedimentos padronizados pressupõem a normatização das atividades profissionais mais complexas, o que não seria diferente no ramo da auditoria. No âmbito das atividades de controle, os Manuais de Auditoria asseguram a boa aplicação das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (Nbasp), que são aderentes às Issais da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

Louve-se, de início, a elevada qualidade dos documentos originais, produzidos pela Intosai Development Initiative (IDI) da International Organization of Supreme Audit Institutions (significado de Intosai na língua inglesa), que desempenha um papel crucial no fortalecimento das capacidades das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) em todo o mundo. A IDI visa apoiar o desenvolvimento dessas instituições de controle, proporcionando recursos, treinamentos e, mais especificamente, manuais elaborados por especialistas internacionais.

Os trabalhos de tradução buscaram assegurar a fidelidade aos documentos originais, de forma a garantir a credibilidade dos instrumentos perante a comunidade de língua portuguesa em todo o mundo. Pela qualidade do resultado e pelo esforço empregado, deve-se ressaltar a dedicação do Comitê Técnico de Auditoria do Setor Público do IRB, capitaneado pelo Conselheiro Inaldo da Paixão Santos Araújo do TCE/BA.

Temos a confiança de que a relevância do conteúdo dos manuais e a chancela da IDI/Intosai certamente induzirão a uma virtuosa disseminação do seu uso pelos auditores públicos brasileiros, com a promoção de boas práticas e com o reconhecimento da confiabilidade dos trabalhos de auditoria perante os gestores públicos e a sociedade em geral.

Conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima

Presidente do Instituto Rui Barbosa

Ministro Bruno Dantas

Presidente do Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

Declaração de Qualidade do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional, versão 1 (8 de junho de 2021)	9
<i>O manual</i>	11
Contexto	11
Objetivo do manual	12
Processo de elaboração do manual	12
Conteúdo do manual	13
Capítulo 1	14
<i>O que é uma auditoria operacional?</i>	14
O que é uma auditoria operacional?	14
Quais são os objetivos de uma auditoria operacional?	15
Qual é a relação entre os 3 Es?	19
Quanto valor agregam as auditorias operacionais?	21
Que tipos de relatórios resultam de auditorias operacionais?	23
Qual é a diferença entre a auditoria operacional e outros tipos de auditoria pública?	26
Quem são as três partes de uma auditoria operacional?	28
O que são o objeto e as informações sobre o objeto?	29
Capítulo 2	30
<i>Quais são os princípios-chave de auditorias operacionais de qualidade?</i>	30
O que é controle de qualidade?	30
O que são independência e ética?	33
O que são julgamento e ceticismo profissionais?	40
O que é competência da equipe de auditoria?	42
O que é materialidade?	45
O que são documentação e supervisão da auditoria?	46
O que são riscos e asseguração de auditoria?	51
No que consiste a comunicação com as entidades auditadas, as partes interessadas externas, a mídia e o público?	54
Considerações da IDI para integrar a inclusão e maximizar o impacto das auditorias operacionais	59
Capítulo 3	66
<i>Como selecionar os temas da auditoria operacional?</i>	66
O que é o processo de planejamento estratégico?	67
Como as ISCs examinam o ambiente de auditoria para identificar possíveis temas para suas auditorias operacionais?	69
Como surgem as solicitações de partes interessadas externas?	73
Por que a ISC consideraria auditar um tema que não seja responsabilidade de uma única entidade auditada?	74
Quais critérios as ISCs usam para selecionar os temas de auditorias operacionais?	75

Capítulo 4	80
<i>Como planejar uma auditoria operacional?</i>	80
Como conduzir um estudo prévio do tema de auditoria?	81
Como determinar a abordagem da auditoria operacional?	85
Como elaborar o(s) objetivo(s) da auditoria?	87
Como formular as questões de auditoria?	90
Como determinar o escopo da auditoria?	93
Como selecionar os critérios de auditoria?	95
Como desenvolver a metodologia de auditoria?	101
Como gerenciar os riscos durante o planejamento da auditoria?	105
Como determinar os prazos e recursos de uma auditoria operacional?	108
Como documentar o plano de auditoria?	109
Como envolver as partes interessadas internas e externas e a Administração ao planejar uma auditoria operacional?	113
Capítulo 5	117
<i>Como conduzir uma auditoria operacional?</i>	117
Como determinar a suficiência e adequação das evidências?	118
Como coletar informações para uma auditoria operacional?	122
Como analisar as informações?	146
Como documentar e proteger as informações?	156
Capítulo 6	159
<i>Como elaborar os achados, as conclusões e as recomendações?</i>	159
O que é um achado de auditoria?	160
Como comparar os critérios de auditoria às condições?	162
Como determinar causa e efeito?	163
Como avaliar as evidências?	165
Como elaborar as conclusões e recomendações?	169
Como se preparar para elaborar o relatório?	175
Capítulo 7	177
<i>Como elaborar um relatório de auditoria operacional?</i>	177
Como desenvolver um relatório de auditoria operacional?	177
Quais são os principais atributos do relatório de auditoria operacional?	178
Como criar uma estrutura de relatório lógica?	182
Como garantir a qualidade do relatório?	194
Como considerar os comentários das entidades auditadas ou de terceiros?	197
Como publicar o relatório final e comunicar os resultados?	198
Capítulo 8	200
<i>Como monitorar os resultados da auditoria?</i>	200
O que é o monitoramento da auditoria operacional?	200
Como conduzir o monitoramento?	202
Quando conduzir o monitoramento?	204
Como determinar os impactos da auditoria?	206
Como relatar os resultados do monitoramento?	207
Apêndices	211
Apêndice 1: Exemplo de marco de asseguarção de qualidade de uma ISC para garantir a conformidade com as normas aplicáveis	212
Apêndice 2: Exemplo de formulário de permissão para participar de atividades externas	213
Apêndice 3: Exemplo de declaração de independência	214
Apêndice 4: Exemplo de matriz de seleção de temas de auditoria	215
Apêndice 5: Exemplos de documentos de planejamento de auditoria	216
Apêndice 6: Lista de verificação do documento de projeto	226
Apêndice 7: Cronograma e estrutura analítica de projeto	227

Apêndice 8: Guia para entrevistas	232
Apêndice 9: Exemplo de registro de análise	238
Apêndice 10: Exemplo de avaliação da confiabilidade dos dados	240
Apêndice 11: Exemplos de perguntas de confiabilidade de dados para as entidades auditadas	243
Apêndice 12: Exemplo de instrumento de coleta de dados	246
Apêndice 13: Exemplo de formulário de documentação de observações diretas	247
Apêndice 14: Como conduzir uma pesquisa ou enquête	248
Apêndice 15: Análise de conteúdo	251
Apêndice 16: Exemplo de formulário de documentação de resumo	253
Apêndice 17: Exemplo de análise de regressão	255
Apêndice 18: Exemplo de página de destaques do GAO	257
Apêndice 19: Exemplo de resumo executivo do Tribunal de Contas Europeu	258
Apêndice 20: Descrição de metodologia de auditoria num relatório de auditoria operacional	260
Apêndice 21: Ilustração de plano de ação e modelo de revisão administrativa de monitoramento	261

Lista de figuras

Figura 1: Relação entre os 3 Es.....	20
Figura 2: Como as auditorias operacionais podem agregar valor.....	22
Figura 3: Temas que surgem em auditorias operacionais.....	24
Figura 4: Elementos-chave do controle de qualidade para auditorias operacionais.....	32
Figura 5: Seis grandes ameaças à independência durante uma auditoria operacional.....	34
Figura 6: Riscos comuns em auditorias operacionais.....	52
Figura 7: Cadeia de valor de produtos e resultados da ISC.....	59
Figura 8: Como as ISCs podem selecionar temas de auditoria.....	68
Figura 9: Métodos de identificação de possíveis temas de auditoria.....	70
Figura 10: Como a ISC da Zâmbia examina o ambiente para identificar possíveis temas de auditoria.....	73
Figura 11: Lista ilustrativa de critérios de seleção para temas de auditoria.....	77
Figura 12: Exemplo de resumo de tópicos de auditoria.....	79
Figura 13: Fontes de informações.....	83
Figura 14: Relações ao se auditar mais de uma entidade.....	87
Figura 15: Exemplos de objetivos de auditoria formulados de forma adequada e inadequada, conforme a abordagem de auditoria.....	89
Figura 16: Tipos de questões avaliativas de auditoria, conforme a abordagem de auditoria.....	91
Figura 17: Exemplo de análise de problemas.....	92
Figura 18: Exemplo de análise de causa e efeito.....	93
Figura 19: Perguntas de escopo.....	94
Figura 20: Atributos de critérios adequados.....	98
Figura 21: Critérios e questões de auditoria correspondentes.....	99
Figura 22: Benefícios e considerações de métodos selecionados de coleta de informações.....	102
Figura 23: Benefícios e considerações de métodos selecionados de análise de dados.....	104
Figura 24: Modelo de matriz de planejamento.....	111
Figura 25: Suficiência das evidências.....	119
Figura 26: Adequação das evidências.....	119
Figura 27: Tipos de evidências.....	125
Figura 28: Exemplos de observações diretas ou inspeções físicas.....	139
Figura 29: Exemplos de tipos comuns de análise qualitativa.....	147
Figura 30: Conceitos básicos de estatística descritiva.....	151
Figura 31: Rendimentos dos funcionários de uma fábrica.....	152
Figura 32: Acidentes rodoviários em regiões com diferentes tipos de inspeções.....	154
Figura 33: Exemplos de gráficos que podem ser usados para a visualização de dados.....	156
Figura 34: Elementos do achado.....	160
Figura 35: Mapa mental.....	166
Figura 36: Diagrama espinha de peixe.....	167
Figura 37: Organograma.....	168
Figura 38: Modelo de matriz de achados de auditoria.....	173
Figura 39: Ilustração de um achado de uma matriz de achados de auditoria.....	174
Figura 40: Exemplos de elementos visuais informativos em relatórios de auditoria operacional.....	181
Figura 41: Sumário com seções baseadas nas questões.....	184
Figura 42: Sumário com títulos descritivos.....	185
Figura 43: Gráfico simples para ilustrar as responsabilidades das organizações auditadas.....	188
Figura 44: Ilustrações de conclusões de auditoria.....	192
Figura 45: Exemplos de recomendações em relatórios selecionados de auditoria operacional de ISCs.....	193
Figura 46: Exemplo de documento de reconciliação de dados para um relatório de auditoria operacional.....	194
Figura 47: Como o NAO da Tanzânia realiza revisões de controle de qualidade de seus relatórios de auditoria.....	196
Figura 48: Parte adaptada de um relatório de monitoramento.....	209

Siglas e abreviaturas

AFROSAI-E	Organização Africana de instituições Superiores de Controle de Língua Inglesa
BPG	Bem público global
GAO	Government Accountability Office - Escritório de Accountability Governamental dos EUA
GUID	Orientações da INTOSAI
IDI	Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI
IFPP	Marco de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI
INTOSAI	Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle
INTOSAI-P	Princípios da INTOSAI
ISAM	Modelo de Auditoria de ODSs da IDI
ISC	Instituição Superior de Controle
ISSAI	Normas Internacionais das Instituições Superiores de Controle
NAO	National Audit Office - Escritório Nacional de Auditoria
ODS	Objetivo de Desenvolvimento Sustentável
PAS	Subcomitê de Auditoria Operacional
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
Programa 3i	Iniciativa de Implementação das ISSAIs
SAO	State Accounting Office - Escritório de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União
WoG	Whole of Government - Todo o Governo

Declaração de Qualidade do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional, versão 1 (8 de junho de 2021)

O documento conjunto dos presidentes de Metas da INTOSAI e da IDI para a Garantia de Qualidade dos Bens Públicos da INTOSAI Desenvolvidos e Publicados Fora do Devido Processo identifica três níveis de garantia de qualidade, a saber:

GARANTIA DA QUALIDADE DOS BENS PÚBLICOS DA INTOSAI DESENVOLVIDOS E PUBLICADOS FORA DO DEVIDO PROCESSO — Níveis de Garantia de Qualidade

Nível 1: Produtos submetidos a processos de garantia de qualidade equivalentes ao devido processo da INTOSAI, incluindo um período estendido de exposição transparente ao público (90 dias).

Nível 2: Produtos submetidos a processos de garantia de qualidade mais limitados, envolvendo partes interessadas externas ao órgão ou grupo de trabalho responsável pelo desenvolvimento inicial dos produtos. Os processos de garantia de qualidade podem, por exemplo, incluir programas-piloto, testes e comentários das principais partes interessadas, embora não cheguem a uma exposição pública completa de 90 dias.

Nível 3: Produtos submetidos a rigorosos controles de qualidade no organismo ou grupo de trabalho responsável pelo seu desenvolvimento.

Diferentes níveis de garantia de qualidade podem ser apropriados para diferentes bens públicos globais (BPGs). Este BPG foi desenvolvido de acordo com o nível 1 de garantia de qualidade.

Protocolo de Garantia de Qualidade: versão 2.01¹

O Protocolo de Garantia de Qualidade (QG) de bens públicos globais da IDI define medidas para garantir a qualidade com base nos três níveis de garantia de qualidade acima. Para o nível 1 de garantia de qualidade, essas medidas incluem: aprovação do Conselho da IDI para a criação do BPG; formação de uma equipe competente de desenvolvimento de produtos; revisão por especialistas externos à equipe de desenvolvimento; modificações baseadas nessa revisão; edição e tradução do documento por pessoas competentes; exposição ao público por um período de 90 dias e consulta com as partes interessadas relevantes que representem pontos de vista da maioria das regiões, a maioria dos modelos de auditoria, países desenvolvidos e em desenvolvimento e a perspectiva de órgãos globais; modificações do documento com base nos comentários recebidos durante a exposição ao público; e devidas aprovações para a versão 1 do BPG.

¹ O protocolo está disponível em <https://idi.no/elibrary/idi-library/global-public-goods/719-protocol-for-quality-assurance-of-idi-s-global-public-goods/file>

Atualizações deste BPG

Para garantir que este BPG permaneça relevante, a IDI realizará uma revisão ampla deste Manual de Auditoria Operacional sempre que houver mudanças nas ISSAIs de auditoria operacional. As revisões amplas obedecerão ao Protocolo de Garantia de Qualidade da IDI. Além disso, poderão ser feitas revisões menores conforme a necessidade. Em geral, tais revisões menores não estarão sujeitas ao protocolo.

Este BPG é de propriedade da equipe de ISCs Profissionais da IDI, que é responsável por sua manutenção.

Processo de revisão de garantia de qualidade

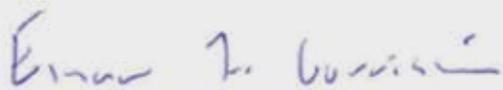
O senhor Shourjo Chatterjee (Unidade de Apoio Estratégico da IDI) realizou uma revisão de GQ do processo de elaboração deste BPG, em conformidade com o Protocolo de Garantia de Qualidade, versão 2.0. O revisor de GQ está familiarizado com o protocolo de GQ da IDI para BPGs e não participou da elaboração deste BPG. O processo de revisão de GQ foi formulado para fornecer a todas as partes interessadas a garantia de que a IDI executou as medidas de controle de qualidade indicadas acima, elaboradas para atender ao nível 1 de garantia de qualidade.

Resultados da revisão de garantia de qualidade

A revisão de GQ do processo de elaboração deste BPG concluiu que o protocolo foi seguido conforme os requisitos do nível 1 de garantia de qualidade em todos os aspectos.

Conclusão

Com base na revisão de GQ, a IDI garante aos usuários deste BPG que este documento foi submetido a um processo de garantia de qualidade equivalente ao devido processo do Marco de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP), inclusive com um período estendido de exposição transparente ao público.



Sr. Einar Gørrissen

Diretor-geral

Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI

8 de junho de 2021

Contexto

No âmbito de sua Iniciativa de Implementação das **ISSAIs² (Programa 3i)³** de 2014, a Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI (IDI) elaborou o primeiro Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional, baseado nas normas em vigor na época. Essas normas forneceram a base para a metodologia de auditoria descrita no primeiro manual de auditoria operacional.

O marco da **INTOSAI** também mudou desde a publicação do primeiro Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional da IDI. Atualmente, o Marco de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP) está organizado em princípios, normas e orientações. Mais informações estão disponíveis em www.issai.org.

Em 2016, a INTOSAI aprovou a nova Norma para Auditorias Operacionais — ISSAI 3000. Como norma oficial para auditorias operacionais, a nova ISSAI 3000 apresenta mudanças significativas em relação às anteriores. Com requisitos e explicações, ela tem uma estrutura diferente da versão anterior. O Subcomitê de Auditoria Operacional (PAS) da INTOSAI também desenvolveu documentos de orientação para auditorias operacionais: GUID 3910 (Conceitos Centrais para Auditoria Operacional) e GUID 3920 (O Processo de Auditoria Operacional).

Posteriormente, em seu apoio à implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional em entidades fiscalizadoras superiores, a IDI iniciou a revisão do Manual de Implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional para refletir as mudanças na ISSAI. Este manual resulta daquele processo, pois incorpora a atual metodologia de auditorias baseada na ISSAI 3000 aplicável às auditorias operacionais realizadas por entidades fiscalizadoras superiores (ISCs). Além disso, segundo o *feedback* recebido pela IDI, as ISCs precisariam de um manual que os auditores operacionais pudessem usar na condução de suas auditorias em conformidade com as ISSAIs.

2 Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores.

3 O Plano Estratégico da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e o Modelo de Lançamento das ISSAIs (aprovados pelo Conselho Diretor da INTOSAI em outubro de 2011) incumbiram a IDI de “apoiar a implementação das ISSAIs”. Em conformidade com tal mandato, a IDI lançou um programa amplo de capacitação intitulado Iniciativa de Implementação das ISSAIs (Programa 3i).

Objetivo do manual

O manual contém explicações sobre o processo das ISSAIs de auditoria operacional e formulários de auditoria elaborados para facilitar a aplicação das ISSAIs na prática. Não se trata de uma cartilha ou metodologia prescritiva de auditoria operacional. O manual pretende orientar e apresentar uma das possíveis formas de implementação das ISSAIs de Auditoria Operacional. As ISCs podem ter de formular e elaborar orientações adicionais e formulários para atender a outros requisitos eventualmente impostos por suas leis, regulamentos e práticas.

O manual pode ser usado e adaptado por todos os auditores operacionais do setor público. A metodologia sugerida neste manual cobre amplamente o trabalho de auditoria a ser realizado e documentado em nível de auditoria.

O manual também pode ser usado por organizações que assistam as ISCs na elaboração de metodologias de auditoria operacional.

Processo de elaboração do manual

Este manual foi elaborado de acordo com os requisitos do Protocolo de Garantia de Qualidade de Bens Públicos Globais da IDI, V2.0.

Foi redigido por uma equipe da IDI/PAS que incluía membros do PAS do Escritório de *Accountability* Governamental dos EUA (GAO) e do Escritório Nacional de Auditoria do Reino Unido (NAO), o presidente do PAS do Gabinete do Auditor-Geral da Noruega e uma equipe da Iniciativa de Desenvolvimento da INTOSAI. Mais de 40 ISCs e importantes partes interessadas revisaram e forneceram *feedback* durante o período de exposição ao público, ou contribuíram com exemplos para ilustrar alguns dos conceitos do manual.

Embora o PAS tenha participado ativamente da elaboração desta versão 1, publicada em junho de 2021, eventuais revisões ou alterações subsequentes não estarão sujeitas à revisão do PAS. A manutenção deste manual será de responsabilidade exclusiva da IDI, que instituirá mecanismos de revisão regular e atualizações do manual em consulta com as principais partes interessadas.

A IDI reconhece e aprecia a importante parceria e a valiosa contribuição do presidente do PAS, do Gabinete do Auditor-Geral da Noruega, e dos membros do PAS do GAO dos EUA e do NAO do Reino Unido na elaboração deste manual.

Conteúdo do manual

Este manual foi desenvolvido a partir da **perspectiva dos auditores**. Destina-se a auditores que desejem utilizar ISSAIs na condução de auditorias operacionais. Inclui uma metodologia de auditoria baseada em ISSAIs destinada a atender aos requisitos da ISSAI 3000 — Normas Internacionais para Auditorias Operacionais — que se aplica a auditorias operacionais conduzidas por entidades fiscalizadoras superiores (ISCs) num ambiente do setor público. Também inclui informações relacionadas a ISCs, na medida em que sejam relevantes para o trabalho do auditor.

O manual promove boas práticas globais. Não é um guia de interpretação para ISSAIs de auditoria operacional. Ele fornece conselhos práticos sobre como os auditores de ISCs podem cumprir os requisitos das ISSAIs e agregar valor por meio de auditorias operacionais de alta qualidade. Ao usar este manual, as ISCs precisarão adaptar a metodologia descrita para atender às suas necessidades locais.

Este manual tem oito capítulos, que abrangem:

- o que é uma auditoria operacional;
- os princípios-chave de auditorias operacionais de qualidade;
- como selecionar um tema de auditoria operacional;
- como planejar uma auditoria operacional;
- como conduzir uma auditoria operacional;
- como elaborar achados, conclusões e recomendações;
- como elaborar um relatório de auditoria operacional; e
- como monitorar uma auditoria operacional.

Como as auditorias são processos iterativos, tomou-se muito cuidado para manter um vínculo entre os diferentes estágios de auditoria durante a redação de cada capítulo e o desenvolvimento de formulários, orientações e exemplos de documentação associados. O uso de referências cruzadas entre formulários relacionados também garante que os usuários entendam a necessidade de manter tais vínculos em auditorias operacionais reais.

Os leitores deste manual também podem consultar outros produtos globais da IDI, que complementam o manual, tais como o Marco de Medição de Desempenho de ISCs 2022 (SAI-PMF)⁴, a Ferramenta de Avaliação de Necessidades de Implementação das ISSAIs (iCAT)⁵ e o Modelo de Auditoria de ODSs da IDI (ISAM) 2020⁶.

4 <https://www.idi.no/work-streams/well-governed-sais/sai-pmf>

5 <https://www.idi.no/work-streams/professional-sais/work-stream-library>

6 <https://www.idi.no/work-streams/relevant-sais/auditing-sdgs/audit-sdgs-implementation/isam>

Capítulo 1

O que é uma auditoria operacional?

Antes de iniciar uma auditoria operacional, é importante entender o que é uma auditoria operacional e como ela difere de outros tipos de auditoria, como, por exemplo, as auditorias financeiras e as auditorias de conformidade. Este capítulo apresenta a definição e a finalidade das auditorias operacionais no setor público e identifica o valor que essas auditorias podem agregar. Também fornece definições e exemplos das dimensões que usamos para avaliar o desempenho — economicidade, eficiência e efetividade, conhecidas coletivamente como “3 Es”.

Este capítulo responderá às seguintes perguntas:

- O que é uma auditoria operacional?
- Quais são os objetivos de uma auditoria operacional?
- Qual é a relação entre os 3 Es?
- Quanto valor agregam as auditorias operacionais?
- Que tipos de relatórios resultam de auditorias operacionais?
- Qual é a diferença entre a auditoria operacional e outros tipos de auditoria pública?
- Quem são as três partes de uma auditoria operacional?
- O que são o objeto e as informações sobre o objeto?

O que é uma auditoria operacional?

Auditoria operacional

A auditoria operacional realizada pelas ISCs é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento.

Fonte: ISSAI 3000/17.

A auditoria operacional é um dos três principais tipos de auditorias do setor público definidas nas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 100/22. É diferente dos outros dois tipos principais — auditorias financeiras e auditorias de conformidade — conforme analisa mais adiante este capítulo.

As auditorias operacionais normalmente verificam se um governo está fazendo bom uso de seus recursos para cumprir, de forma eficaz, suas metas de políticas públicas e alcançar os impactos pretendidos. Tais auditorias geralmente buscam examinar a implementação de uma ou

mais políticas. As ISCs podem aplicar testes para examinar o desempenho do governo em relação a critérios adequados e, em seguida, tentar identificar as razões para eventuais falhas de desempenho. Por outro lado, as auditorias operacionais também podem identificar o que está funcionando bem nas entidades auditadas ou medir como o desempenho melhorou devido a certas mudanças que as entidades tenham feito em suas políticas ou operações.

A auditoria operacional abrange toda a gama de atividades do governo, inclusive sistemas organizacionais, financeiros e administrativos (INTOSAI-P-1, seção 4). Ela pode se concentrar num único programa, política, entidade ou fundo, ou pode examinar resultados ou sistemas, analisando programas, políticas e entidades que contribuam para o resultado ou sistema. Pode se concentrar em:

- Atividades: por exemplo, políticas de aquisições para todo o governo;
- Produtos: por exemplo, níveis de produtividade em indústrias estatais;
- Resultados: por exemplo, reduções na pegada de carbono devido a políticas de eficiência energética em prédios públicos; ou
- Prestação de serviços: por exemplo, celeridade e qualidade de determinado serviço público.

Quais são os objetivos de uma auditoria operacional?

O principal objetivo da auditoria operacional é promover, de forma construtiva, uma governança econômica, eficaz e eficiente e contribuir para a responsabilização e a transparência. A auditoria operacional busca fornecer novas informações, análises ou *insights* e, quando apropriado, recomendações de melhorias (ISSAI 300/12, ISSAI 3000/18). Ao fornecer novos *insights* analíticos, tornar as informações mais acessíveis às partes interessadas, apresentar uma visão ou conclusão independente e oficial com base em evidências de auditoria e fazer recomendações com base numa análise dos achados de auditoria, as auditorias operacionais proporcionam novas informações, conhecimentos e valores (ISSAI 300/10).

O que são os 3 Es — economicidade, eficiência e efetividade?

Economicidade, eficiência e efetividade são elementos fundamentais de qualquer auditoria operacional. Eles também são uma boa maneira de distinguir uma auditoria operacional de uma auditoria de conformidade. Esses princípios são definidos na ISSAI 300/11, e o documento GUID 3910/35–48 detalha seu significado. A ISSAI 3000/35 declara que “o auditor deve estabelecer uma definição clara do(s) objetivo(s) de auditoria, que se relacione com os princípios da economicidade, eficiência e/ou efetividade”.

Economicidade: Manter o custo baixo



A norma

Economicidade significa minimizar os custos dos recursos. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço.

Fonte: ISSAI 300/11.

Auditar a **economicidade** significa manter o foco da auditoria na forma como as entidades auditadas conseguiram minimizar os custos dos recursos (insumos, ou input), tendo em conta a qualidade adequada desses recursos. Essa parte da auditoria se concentra apenas nos insumos, perguntando: “Os recursos utilizados estão disponíveis em tempo hábil, em quantidade e qualidade adequadas e ao melhor preço?” (GUID 3910/38).

Ao conduzir auditorias de economicidade, o auditor pode fornecer respostas a perguntas como⁷:

- Foram obtidos os melhores preços para os serviços de consultoria?
- Há potencial para reduzir o custo das licenças médicas?
- Há procedimentos para garantir que os custos de transporte da distribuição assistencial de alimentos sejam os mais baixos possíveis?
- Houve um desperdício de recursos na obtenção de determinados resultados?

Considerações de economicidade muitas vezes levam ao exame de processos e decisões gerenciais ligados à aquisição de bens, obras e serviços.

Eficiência: Aproveitar ao máximo os recursos disponíveis



A norma

Eficiência significa obter o máximo dos recursos disponíveis. Diz respeito à relação entre recursos empregados e produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade.

Fonte: ISSAI 300/11.

⁷ Texto adaptado do Manual de Auditorias Operacionais do Tribunal de Contas Europeu, 2017.

A **eficiência** avalia a relação entre insumos e produtos. Auditar a eficiência significa perguntar se os insumos foram utilizados de forma ideal ou satisfatória, ou se resultados iguais ou semelhantes (em termos de quantidade, qualidade e tempo de resposta) poderiam ter sido alcançados com menos recursos. Em outras palavras, “Estamos obtendo o máximo de produção — em termos de quantidade e qualidade — de nossos insumos?” (GUID 3910/39). Portanto, a eficiência tem a ver com a produção máxima obtida com determinado nível de insumos, ou o nível mínimo de insumos necessário para determinado nível de produção. A qualidade é um conceito importante do lado dos insumos, tanto na eficiência quanto na economicidade (GUID 3910/38).

Eficiência é um conceito relativo: isso significa que um processo, instrumento ou programa pode ser mais ou menos eficiente que outro. Para uma auditoria de eficiência, é necessário realizar algumas comparações. É possível, por exemplo, comparar atividades semelhantes em entidades comparáveis; um processo (em determinada entidade) com o mesmo processo num momento anterior; um processo antes e depois da adoção de determinada política ou procedimento; ou a eficiência de uma organização com um conjunto aceito de características de organizações eficientes. As auditorias de eficiência também podem examinar todos os processos desde os insumos até os produtos para expor deficiências nesses processos ou em sua implementação. Isso pode levar a uma compreensão melhor de por que os processos são eficientes, mesmo sem medir a eficiência em si (GUID 3910/41).

Em auditorias de eficiência, é possível fazer perguntas como⁸:

- Como os custos por cada vaga de emprego criada por um programa de capacitação para desempregados se comparam aos custos semelhantes por cada vaga em outros lugares?
- O projeto X poderia ter sido implementado de forma diferente, resultando em níveis mais altos de tempestividade e qualidade?
- Há procedimentos e critérios adequados para priorizar e selecionar projetos de infraestrutura de transporte de forma a garantir o máximo impacto?
- As escolas estão maximizando o uso de seus equipamentos de tecnologia da informação?

Quando o objetivo de eficiência da auditoria considera a produção, o foco costuma estar nos processos por meio dos quais a organização transforma insumos em produtos.

Efetividade: Alcançar as metas ou objetivos estipulados



A norma

Efetividade significa atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos.

Fonte: ISSAI 300/11.

⁸ Texto adaptado do Manual de Auditorias Operacionais do Tribunal de Contas Europeu, 2017

A **efetividade** está relacionada a produtos, resultados ou impactos. Tem a ver com até que ponto os objetivos das políticas públicas foram alcançados em termos dos resultados gerados. Preocupa-se com a relação entre as metas ou objetivos, por um lado, e os resultados, por outro. A questão da efetividade consiste em duas partes: em primeiro lugar, em que medida os objetivos são alcançados; e, em segundo, se isso pode ser atribuído ao resultado das políticas adotadas (GUID 3910/42). O foco está em questões como⁹:

- Os projetos de infraestrutura contribuíram para aumentar o fluxo de tráfego, melhorando a segurança e reduzindo os tempos de deslocamento?
- Medidas adequadas para monitorar e mitigar impactos ambientais no setor X foram estabelecidas e implementadas adequadamente?
- Os departamentos ou entidades estão alcançando seus objetivos para todos os setores da comunidade?

A auditoria de efetividade deve se concentrar em produtos, resultados ou impactos. Ao avaliar a efetividade, as ISCs consideram se, e como, determinada política, programa ou atividade do governo está atingindo seus objetivos. Às vezes, as ISCs podem dividir a efetividade em dois aspectos distintos:

- A consecução de objetivos específicos em termos de *produtos* (também chamado de *eficácia* em algumas ISCs).
- O cumprimento dos objetivos pretendidos em termos de *resultados*.

Um exemplo poderia ser a auditoria de um programa do Ministério da Educação projetado para melhorar as qualificações profissionais dos alunos que terminaram a escola para preencher lacunas de competências previstas na força de trabalho. Se o foco estiver unicamente nos produtos, a auditoria provavelmente analisará mudanças nos indicadores, como, por exemplo, o número e a proporção de alunos que saem da escola com as qualificações desejadas. Uma auditoria mais ambiciosa, com foco em resultados, pode considerar questões mais complexas, como:

- A política levou a alguma mudança nas lacunas de qualificação no mercado de trabalho?
- Qual é a capacidade do ministério de prever e responder às lacunas no mercado de trabalho?

Nesse caso, ao se analisar a efetividade em termos de resultados, seria necessário considerar as conexões entre entidades e instituições. É importante considerar um ambiente mais amplo. O resultado esperado não dependerá apenas de um programa ou iniciativa. No exemplo acima, pode envolver entidades ligadas a emprego, transportes, finanças, além da entidade diretamente responsável pelo programa.

⁹ Texto adaptado do Manual de Auditorias Operacionais do Tribunal de Contas Europeu, 2017.

As ISCs que trabalham com efetividade podem se beneficiar de abordagens extraídas de disciplinas como avaliação de programas — a atividade de examinar a implementação e os impactos de intervenções de políticas públicas para identificar e avaliar seus efeitos e custos intencionais e não intencionais. Conforme o caso, as ISCs e as equipes de auditoria devem considerar os impactos do marco regulatório ou institucional no desempenho das entidades auditadas.

Auditar a efetividade operacional em relação à consecução dos objetivos das entidades auditadas implica auditar os impactos reais das atividades em comparação aos impactos pretendidos.

A efetividade pode ser medida por meio de vários métodos. Os métodos mais sofisticados comparam a situação antes e depois da introdução de determinada política ou programa e preveem a medição do comportamento de um grupo de controle, que não tenha sido submetido à política ou programa (o contrafactual) por meio de um teste aleatório ou como um quase experimento¹⁰. No entanto, esse tipo de método nem sempre é viável. Às vezes, métodos mais qualitativos são mais adequados para obter informações sobre as relações causais entre políticas ou programas e seus efeitos. Na conclusão sobre as relações causais entre políticas ou programas e seus efeitos, é importante comunicar claramente os pontos fortes e as limitações dos métodos utilizados. Há vários documentos que orientam a escolha dos métodos corretos (GUID 3910/45).

Na prática, é difícil fazer essas comparações, em parte porque geralmente falta material comparativo adequado; além disso, pode ser extremamente difícil isolar os impactos da política ou programa sob auditoria de outros fatores externos. É mais comum avaliar a plausibilidade das suposições nas quais a política se baseia. Às vezes, isso é descrito como um teste da teoria do programa. Também é possível avaliar se as etapas anteriores do programa — especialmente as etapas necessárias para o impacto final — foram alcançadas. Frequentemente, será necessário escolher um objetivo de auditoria menos ambicioso, como, por exemplo, avaliar até que ponto os objetivos das entidades foram cumpridos, os grupos-alvo foram alcançados, ou o nível de desempenho desejado foi atingido.

Qual é a relação entre os 3 Es?

Em geral, uma auditoria se concentra num dos 3 Es. No entanto, é aconselhável não examinar aspectos de economicidade, eficiência ou efetividade em total isolamento. Por exemplo, uma análise da economicidade que não considere os resultados de uma política pode levar a intervenções baratas, mas ineficazes. Por outro lado, numa auditoria de efetividade, o auditor também pode querer considerar aspectos de economicidade e eficiência. Os resultados da entidade, atividade, programa ou operação auditada podem ter o resultado desejado — mas os custos foram demasiadamente altos? (GUID 3910/47)

¹⁰ Um quase experimento estuda o impacto de uma intervenção numa população-alvo, mas usa outros métodos além da atribuição aleatória para selecionar quais membros da população são escolhidos para participar do estudo.

Quando se usam os 3 Es na auditoria operacional, mais de uma área costuma ser analisada; logo, é importante entender a relação entre elas. Com frequência, o auditor examina recursos usados durante determinado período para atingir um objetivo ou um conjunto de objetivos. É importante entender a relação entre a intervenção e seus objetivos, insumos, processos, produtos e resultados, bem como seus impactos. A **Figura 1** explica a relação entre os 3 Es no que diz respeito a insumos, produtos e resultados. Pode ser útil usar e aplicar este modelo ao objeto da auditoria operacional.

Figura 1: Relação entre os 3 Es



Fonte: Figura adaptada do Tribunal de Contas Europeu.
N.T.: (ver nota ISSAI 300).

Como a auditoria operacional promove responsabilização e transparência?

A auditoria operacional promove a responsabilização ao ajudar os indivíduos com responsabilidades de governança e supervisão a entender as ações necessárias para melhorar o desempenho. Pode trazer à luz questões ou problemas ocultos, examinando se as decisões do Legislativo ou do Executivo foram elaboradas e implementadas de forma econômica, eficiente e eficaz e se os contribuintes e cidadãos obtiveram um bom valor pelos recursos investidos (GUID 3910/9). Não questiona as intenções e decisões do legislador ou da política, mas examina se alguma falha em sua implementação impediu que os objetivos especificados fossem alcançados. (ISSAI 300/12)

A auditoria operacional promove a transparência ao fornecer um insight sobre a gestão e os resultados de diferentes atividades do governo. Os produtos desse trabalho serão de interesse para:

- órgãos governamentais e legislativos;
- contribuintes e outras fontes de financiamento público;
- indivíduos que são alvo de políticas governamentais; e
- em alguns casos, a mídia.

Portanto, a auditoria operacional contribui diretamente para a disponibilização de informações úteis aos cidadãos, servindo também como base para a aprendizagem e o aperfeiçoamento do setor público (ISSAI 300/12, GUID 3910/9).

As auditorias operacionais também ajudam o Legislativo a responsabilizar o Executivo pelo desempenho. Uma auditoria operacional é frequentemente dirigida ao Legislativo, embora alguns países possam ter sistemas diferentes. Dependendo das disposições constitucionais de cada país, o relatório da ISC pode muito bem servir de base para debates ou audiências posteriores no âmbito do Poder Legislativo. Dessa forma, as auditorias operacionais promovem tanto a responsabilização quanto a transparência.

Quanto valor agregam as auditorias operacionais?

As auditorias operacionais concentram-se em áreas nas quais podem agregar valor para os cidadãos e que apresentem maior potencial de melhoria. Essas auditorias fornecem recomendações construtivas para que as entidades auditadas tomem as medidas apropriadas para melhorar o desempenho (ISSAI 300/12).

Quanto valor agregam as auditorias operacionais?

As auditorias do setor público promovidas por ISCs constituem um fator importante para fazer a diferença na vida dos cidadãos. A realização de auditorias de entidades do governo e do setor público por parte de ISCs tem um impacto positivo na confiança da sociedade, porque ajuda os guardiões dos recursos públicos a se concentrarem em quão bem eles usam esses recursos. Esse tipo de conscientização apoia valores desejáveis e sustenta mecanismos de responsabilização, o que, por sua vez, leva a melhores decisões.

Uma vez divulgados os resultados das auditorias de ISCs, os cidadãos podem responsabilizar os guardiões dos recursos públicos. Dessa forma, as ISCs promovem a eficiência, a responsabilização, a efetividade, a transparência e a inclusão das instituições públicas.

Fonte: INTOSAI-P-12.

Em geral, as auditorias operacionais oferecem diversos benefícios, tais como identificar:

- desperdícios e ineficiências na prestação de serviços públicos;
- oportunidades para maximizar o retorno do investimento em serviços públicos;
- riscos para a consecução dos objetivos de políticas públicas; e
- questões de interesse social e econômico para os cidadãos.

A INTOSAI-P-12 explica como as ISCs podem fazer a diferença na vida dos cidadãos. A **Figura 2** apresenta as contribuições específicas das auditorias operacionais.

Figura 2: Como as auditorias operacionais podem agregar valor

Atividade de auditoria operacional que agrega valor	Princípio relevante do INTOSAI-P-12	Como a entidade fiscalizadora superior (ISC) pode realizar esta atividade?
<p>Integridade Fornecer garantias independentes sobre o sucesso declarado pelo governo</p>	<p>2 - Realizar auditorias para assegurar que o governo e as entidades do setor público sejam responsabilizados pela gestão e utilização de recursos públicos.</p>	<p>Examinar se uma intervenção financeira do governo no mercado imobiliário encorajou compradores que, de outra forma, não teriam entrado no mercado.</p> <p>Revisão do progresso do programa <i>Help to Buy: Equity Loan</i> [Ajuda para comprar: empréstimo de capital]. Escritório Nacional de Auditoria, Reino Unido, 2019.</p>
<p>Responsabilização Ajudar a responsabilizar o Executivo por seu desempenho</p>	<p>2 - Realizar auditorias para assegurar que o governo e as entidades do setor público sejam responsabilizados pela gestão e utilização de recursos públicos.</p>	<p>Avaliar se o governo é capaz de negociar boas condições para a compra de equipamentos médicos.</p> <p>Relatório de auditoria operacional sobre a aquisição de equipamentos médicos e instrumentos cirúrgicos pelo Departamento de Serviços Clínicos. Gabinete do Auditor-Geral, Botsuana, 2012.</p>
<p>Transparência Publicar novas informações, o que permite à ISC esclarecer como os recursos públicos são usados</p>	<p>4 - Publicar relatórios sobre os resultados da auditoria de forma a permitir que o público responsabilize o governo e as entidades do setor público por seu desempenho.</p>	<p>Publicar dados de desempenho regional que, anteriormente, só estavam disponíveis internamente.</p> <p>Tempos de espera do NHS para tratamentos eletivos e oncológicos. Escritório Nacional de Auditoria, Reino Unido, 2019.</p>
<p>Novos insights Aplicar técnicas analíticas que ainda não foram usadas pelo governo</p>	<p>7 - Ser uma fonte confiável de orientações e <i>insights</i> independentes e objetivos para apoiar mudanças benéficas no setor público.</p>	<p>Usar análise de regressão múltipla para ver quais fatores têm um efeito estatisticamente significativo no desempenho dos funcionários.</p> <p>Força-Tarefa Federal: Análise adicional e compartilhamento de práticas promissoras podem melhorar o engajamento e o desempenho dos funcionários. Escritório de Accountability Governamental, EUA, 2015.</p>
<p>Compartilhamento de boas práticas nacionais e internacionais Oferecer <i>insights</i> com base em auditorias de atividades semelhantes em outros departamentos. As ISCs podem analisar seus relatórios de auditoria individuais para identificar temas, achados comuns, tendências, causas principais e recomendações de auditoria e debatê-los com as principais partes interessadas. As ISCs também podem usar seu engajamento com a comunidade internacional de auditores do setor público para extrair lições de outros países</p>	<p>7 - Ser uma fonte confiável de orientações e <i>insights</i> independentes e objetivos para apoiar mudanças benéficas no setor público.</p>	<p>Comparar como diferentes países gerenciam a mesma atividade.</p> <p>Saúde em todo o Reino Unido: Uma comparação do NHS na Inglaterra, Escócia, País de Gales e Irlanda do Norte. Escritório Nacional de Auditoria, Reino Unido, 2012.</p> <p><i>L'accès des jeunes a l'emploi : construire des parcours, adapter les aides</i> [Acesso dos jovens ao emprego: Construir percursos e adaptar apoios estatais], Cour des Comptes [Tribunal de Contas da França], 2016.</p>
<p>Recomendações práticas Incluir recomendações nos relatórios de auditoria operacional que permitam à entidade auditada melhorar seu desempenho</p>	<p>3 - Permitir que os responsáveis pela governança do setor público cumpram suas responsabilidades de responder aos achados e recomendações da auditoria e tomar as medidas corretivas apropriadas.</p>	<p>Avaliar as causas profundas das deficiências no desempenho e, em seguida, basear suas recomendações nessas evidências para sugerir como atingir um desempenho melhor.</p>
<p>Esclarecimento da complexidade Fornecer um resumo fácil de digerir de temas complexos</p>	<p>4 - Publicar relatórios sobre os resultados da auditoria de forma a permitir que o público responsabilize o governo e as entidades do setor público.</p>	<p>Redigir as publicações de auditoria operacional de maneira simples e clara, usando linguagem que seja compreendida por todos os usuários.</p>

É importante que o auditor pense com antecedência se, e como, pode agregar valor por meio de sua auditoria operacional. Essas considerações o ajudarão a formular métodos, análises e estratégias de comunicação que maximizem o impacto de seu trabalho.

Que tipos de relatórios resultam de auditorias operacionais?

Os objetivos das auditorias operacionais — promover os 3 Es e tratar de responsabilização e transparência — significam que o escopo potencial de uma auditoria operacional pode ser amplo. No entanto, alguns temas aparecem com mais frequência que outros. A **Figura 3** ilustra alguns dos temas comuns que provavelmente surgirão nas auditorias operacionais.

Figura 3: Temas que surgem em auditorias operacionais

Tema	Exemplo de objetivo de auditoria	Exemplo de relatório de uma entidade fiscalizadora superior (ISC) que trata desse tema
 <p>Preparação para a implementação de ODSs</p>	<p>Avaliar até que ponto as ações implementadas pelo governo da Jamaica em nível nacional, desde o endosso da Agenda 2030 em setembro de 2015, são adequadas para apoiar a preparação do país para cumprir os ODSs.</p>	<p>Preparação da Jamaica para a implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODSs). Departamento Geral de Auditores da Jamaica, 2018.</p>
 <p>Aquisições eficazes</p>	<p>Determinar se o Ministério da Saúde adota procedimentos de aquisição eficazes para obter bens consumíveis ou equipamentos médicos com qualidade e preço razoáveis em comparação com outros países.</p>	<p>Relatório de auditoria operacional sobre a aquisição de equipamentos médicos e instrumentos cirúrgicos pelo Departamento de Serviços Clínicos do Ministério da Saúde. Gabinete do Auditor-Geral (OAG), Botsuana, 2012.</p>
 <p>Coordenação em todo o governo</p>	<p>Determinar o quão bem os órgãos públicos estão colaborando para enfrentar os desafios ambientais impostos pelas mudanças climáticas.</p>	<p>Compras públicas verdes — a Administração está efetivamente ajudando no cumprimento dos objetivos climáticos? Escritório Nacional de Auditoria da Suécia (SNAO), 2012.</p>
 <p>Resultados econômicos</p>	<p>Avaliar se o apoio governamental e a capacitação de pequenas empresas levaram ao crescimento econômico e se os benefícios foram compartilhados de forma equitativa.</p>	<p>O apoio do Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional a pequenas e médias empresas no setor de comércio eletrônico foi eficaz? Tribunal de Contas Europeu, 2014.</p>
 <p>Regulamentação</p>	<p>Examinar até que ponto a regulamentação dos jogos de azar protege as pessoas de maneira eficaz e proporcional de danos relacionados ao jogo e enfrenta seus riscos emergentes.</p>	<p>Regulamentação dos jogos de azar: Jogo problemático e proteção de pessoas vulneráveis. NAO do Reino Unido, 2020.</p>
 <p>Resultados sociais</p>	<p>Avaliar se o ministério responsável aborda adequadamente a questão dos vazamentos na rede doméstica de abastecimento de água.</p>	<p>Gestão da distribuição de água em áreas urbanas. NAO da Tanzânia, 2012.</p>
 <p>Resultados ambientais e de sustentabilidade</p>	<p>Avaliar se o ministério responsável está efetivamente promovendo o manejo sustentável dos recursos pesqueiros.</p>	<p>Manejo sustentável de recursos pesqueiros em águas naturais. OAG da Zâmbia, 2015.</p>

 <p>Igualdade de gênero</p>	<p>Avaliar se a implementação do Plano de Ação das Mulheres, em particular no que diz respeito à eliminação da violência contra as mulheres, tem sido eficaz, examinando: o marco jurídico e de políticas públicas em vigor; o processo por meio do qual o marco foi implementado; os arranjos de monitoramento e relatórios sobre a implementação do marco; e a possibilidade de demonstrar eventuais melhorias.</p>	<p>Eliminação da violência contra a mulher. ISC de Fiji, 2019.</p>
 <p>Infraestrutura</p>	<p>Avaliar se o governo, por meio da Autoridade de Desenvolvimento Agrícola Rural (RADA), implementou um sistema de gestão eficaz para a reabilitação das estradas agrícolas da Jamaica. Além disso, verificar se a RADA estava trabalhando para maximizar a adesão à excelência por meio da adoção de normas de qualidade na reabilitação/manutenção de estradas, além de minimizar o risco de má qualidade das obras rodoviárias.</p>	<p>Gestão pela RADA da reabilitação de estradas agrícolas. ISC da Jamaica, 2019.</p>
 <p>Educação</p>	<p>Determinar em que medida o Programa de Assistência Governamental a Alunos e Professores do Ensino Privado (GASTPE) alcançou suas metas e objetivos; e se o Departamento de Educação garantiu que os mais necessitados fossem priorizados e garantiu a administração adequada do programa.</p>	<p>GASTPE. ISC das Filipinas, 2018.</p>
 <p>Saúde, educação e igualdade de gênero</p>	<p>Determinar se os serviços prestados para evitar a gravidez entre adolescentes são eficazes.</p>	<p>Serviços de prevenção da gravidez na adolescência. Os serviços são prestados pelos ministérios da Mulher e População Vulnerável, da Saúde e da Educação. ISC do Peru, 2018.</p>

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Qual é a diferença entre a auditoria operacional e outros tipos de auditoria pública?

A auditoria operacional é uma disciplina específica com suas normas e convenções próprias. É importante compreender as diferenças entre as auditorias operacionais e os outros dois tipos principais de auditorias do setor público: auditorias financeiras e auditorias de conformidade.

Em geral, é fácil distinguir uma auditoria financeira de uma auditoria operacional. A auditoria financeira consiste em determinar, por meio da coleta de evidências de auditoria, se as informações financeiras de determinada entidade foram apresentadas em suas demonstrações financeiras de acordo com o marco financeiro e regulatório aplicável (ISSAI 200/7). Anualmente, as ISCs conduzem auditorias financeiras, durante as quais os auditores certificam as demonstrações financeiras da entidade auditada. A auditoria financeira agrega valor ao oferecer aos usuários das demonstrações financeiras certeza sobre a confiabilidade e relevância das informações apresentadas nas demonstrações auditadas.

No entanto, pode ser mais difícil entender a diferença entre uma auditoria de conformidade e uma auditoria operacional, porque, às vezes, elas se sobrepõem. As auditorias de conformidade abrangem um amplo espectro de auditorias com diferentes características e examinam atividades, transações financeiras ou informações.

A auditoria de conformidade é uma avaliação independente sobre a conformidade de determinado assunto (ou objeto) com as normas identificadas como critérios. Para tal, as atividades, transações financeiras e informações são avaliadas para saber se apresentam conformidade, em todos os aspectos relevantes, com as normas que regem a entidade auditada (ISSAI 400/12). Em geral, as normas incluem regras, leis e regulamentos; resoluções orçamentárias; políticas; códigos; termos acordados ou princípios gerais que regem a boa gestão financeira do setor público; e condutas dos servidores públicos (ISSAI 400/29).

Algumas auditorias operacionais podem incluir questões de conformidade na medida em que sejam necessárias e relevantes para examinar os 3 Es do objeto em questão.

A auditoria operacional é uma auditoria com relatórios diretos (ISSAI 100/29–30). Nas auditorias com relatórios diretos, o auditor seleciona o objeto e os critérios e mede ou avalia o objeto em relação aos critérios, considerando seus riscos e sua materialidade. O resultado da medição é apresentado no relatório de auditoria na forma de achados, conclusões, recomendações ou parecer (ISSAI 100/29).

Outro tipo é a auditoria com certificação, na qual a parte responsável mede o objeto em relação aos critérios e apresenta informações sobre o objeto. O auditor reúne evidências de auditoria suficientes e apropriadas para fornecer uma base razoável para expressar sua conclusão. As auditorias financeiras são sempre auditorias com certificação, e as auditorias de conformidade podem ser do modelo com certificação, com relatórios diretos, ou ambos ao mesmo tempo (ISSAI 100/29).

Como a classificação como auditoria com relatórios diretos influencia a condução das auditorias operacionais?

Como a auditoria operacional é do modelo com relatórios diretos, a função do auditor inclui a seleção e definição do objeto do relatório e da conclusão. Também faz parte do papel do auditor identificar os critérios relevantes, bem como medir ou avaliar o objeto em relação a tais critérios a fim de elaborar um relatório de auditoria que forneça informações relevantes e confiáveis aos usuários. O auditor desempenha um papel muito mais ativo ao fazer as questões de auditoria relevantes e ao selecionar e aplicar os métodos relevantes para a obtenção de evidências de auditoria para o objeto em questão.

A auditoria operacional pode incluir algumas verificações dos procedimentos do órgão auditado, mas o auditor deve se certificar de que toda a auditoria não se torne apenas um exercício mecânico. O teste de procedimentos visando a identificar lacunas não fornece o entendimento necessário para avaliar seu desempenho. A medição do desempenho é o processo de avaliar o que as entidades auditadas fazem para implementar suas políticas. Ao fazê-lo, o auditor pode ter de explicar como os procedimentos examinados contribuem para um resultado bem-sucedido. Por exemplo, uma auditoria operacional que avalie como um ministério adquire veículos para uso oficial pode verificar se o pessoal segue os procedimentos de aquisição. Para tal, seriam coletadas evidências sobre os resultados, como:

- Com que frequência os veículos são deixados sem uso?
- O ministério pagou um preço justo pelos veículos?
- Empresas privadas conseguem adquirir veículos mais baratos que o ministério?
- Como o ministério pode reduzir os custos de manutenção de seus veículos?
- Seria mais econômico alugar veículos, conforme a necessidade?

Em auditorias com relatórios diretos, cabe ao auditor comunicar ao leitor:

- qual(is) é(são) o(s) objetivo(s) da auditoria operacional;
- quais critérios foram adotados e por quê;
- que evidências foram coletadas;
- quais pontos fortes e fracos foram identificados no desempenho;
- o que causou os pontos fracos e por quê;
- quão convincentes são as evidências;
- a que conclusão chegou e por quê;
- quais são os impactos ou consequências dos achados relatados; e
- quanta certeza o leitor pode ter da conclusão.

Quem são as três partes de uma auditoria operacional?



A norma

O auditor deve identificar explicitamente os usuários previstos e as partes responsáveis da auditoria e, ao longo de toda ela, considerar as implicações dos papéis dessas partes, a fim de conduzir a auditoria de maneira apropriada.

Fonte: ISSAI 3000/25.

As três partes nas auditorias do setor público são o auditor, a parte responsável e os usuários. Essas partes podem assumir características distintas na auditoria operacional.

A função de auditor é exercida pelo responsável da ISC e por pessoas a quem seja delegada a realização das auditorias (ISSAI 100/25). Esta definição decorre dos diferentes modelos de ISCs. Conforme o modelo de Westminster, a ISC costuma ser chamada de Escritório Nacional de Auditoria e os relatórios são assinados apenas pelo Auditor-Geral, que assume a responsabilidade pela auditoria. Nos modelos de tribunal e de conselho (ou colegiado), os auditores realizam auditorias sob a supervisão da Administração. Assim, as regras devem ser interpretadas de acordo com esses modelos institucionais (TCU, 2020).

Na auditoria operacional, os auditores costumam atuar numa equipe com competências diversas e complementares (ISSAI 300/16).

A parte responsável pode se referir aos responsáveis pelo objeto, pelo fornecimento de informações ao auditor e pelo encaminhamento das recomendações. Nas auditorias operacionais, essa função pode ser compartilhada por indivíduos ou organizações. A parte responsável também pode ser um dos usuários, embora, geralmente, não seja o único (ISSAI 100/25; ISSAI 300/17; ISSAI 3000/27).

Os usuários são os indivíduos, organizações ou classes para os quais o auditor elabora um relatório de auditoria. O Legislativo, o Executivo, órgãos públicos, terceiros envolvidos na auditoria e o público em geral são exemplos de usuários (ISSAI 100/25; ISSAI 3000/26).

É importante que o auditor considere as necessidades e interesses dos usuários e das partes responsáveis. Isso ajudará o relatório de auditoria a agregar valor e a ser compreensível para essas entidades. No entanto, isso não deve prejudicar sua independência e objetividade durante a auditoria (ISSAI 3000/28).

O que são o objeto e as informações sobre o objeto?



A norma

O auditor deve identificar o objeto da auditoria operacional.

Fonte: ISSAI 3000/29.

O objeto refere-se à informação, condição ou atividade medida ou avaliada em relação a certos critérios. O objeto está relacionado à pergunta: “O que é auditado?”; e é definido no escopo da auditoria, que é o limite da auditoria. Os objetos de auditorias operacionais podem ser programas, empreendimentos, sistemas, entidades ou fundos. Também podem incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes, inclusive causas e consequências. O objeto é determinado pelo objetivo da auditoria e formulado nas questões de auditoria (ISSAI 100/26; ISSAI 300/19; ISSAI 3000/30).

As informações sobre o objeto referem-se ao resultado da avaliação ou mensuração do objeto em relação a determinados critérios (ISSAI 100/28). Nas auditorias operacionais, é o auditor quem produz as informações sobre o objeto. Isso é diferente no caso de auditorias financeiras, em que é o responsável quem apresenta as informações sobre o objeto (demonstrações financeiras), e o auditor deve obter evidências de auditoria para sustentar seu parecer (TCU, 2020).

Capítulo 2

Quais são os princípios-chave de auditorias operacionais de qualidade?

Este capítulo analisará os oito princípios necessários para conduzir uma auditoria operacional de qualidade. De acordo com a ISSAI 100/36–43, esses princípios são:

- controle de qualidade;
- independência e ética;
- julgamento e ceticismo profissionais;
- competência da equipe de auditoria;
- materialidade;
- documentação e supervisão de auditoria;
- risco e asseguração de auditoria; e
- comunicação com entidades auditadas, partes interessadas externas, a mídia e o público.

Dado o foco e a natureza das auditorias operacionais, esses princípios são extremamente importantes para as ISCs e para os auditores. Sem esses princípios, as ISCs e os auditores não estarão em condições de executar auditorias operacionais com eficácia e, assim, obter melhorias de **economicidade, eficiência e efetividade** (os 3 Es). É importante que a ISC implemente políticas e procedimentos que expliquem os requisitos relacionados a cada um desses princípios. É responsabilidade do auditor seguir tais políticas e procedimentos. Este capítulo aborda brevemente as políticas em nível de ISC que precisam estar em vigor para implementar os princípios desses conceitos. No entanto, o foco principal é a forma como o auditor pode garantir que está tomando as medidas adequadas para segui-los.

O capítulo também contém uma seção sobre as considerações da IDI sobre promoção da inclusão e maximização do impacto das auditorias operacionais.

O que é controle de qualidade?



A norma

As ISCs devem instituir e manter procedimentos apropriados de ética e controle de qualidade.

Fonte: ISSAI 100/35.

As políticas e procedimentos de controle de qualidade da ISC devem estar em conformidade com normas profissionais de forma a garantir que as auditorias mantenham um alto nível de qualidade em sua execução. Os auditores devem realizar a auditoria de acordo com normas profissionais de controle de qualidade (ISSAI 100 e ISSAI 140).

As ISCs devem sempre manter o foco na realização de auditorias e outras atividades de alta **qualidade**. A qualidade do trabalho realizado pelas ISCs afeta sua reputação e credibilidade e, em última análise, sua capacidade de cumprir seu mandato (ISSAI 140).

O **controle de qualidade** é um sistema de políticas e procedimentos implantados pela ISC para garantir que os relatórios de auditoria sejam apropriados, equilibrados, justos, agreguem valor e sigam as ISSAIs. O controle de qualidade deve estar presente em todas as fases do processo de auditoria: planejamento, execução, relatórios e monitoramento. Tais políticas e procedimentos devem ser definidos pelo chefe da ISC, que detém a responsabilidade geral pelo sistema de controle de qualidade (ISSAI 140).

A **asseguração de qualidade** refere-se ao estabelecimento de um processo de monitoramento destinado a fornecer à ISC asseguração razoável de que as políticas e procedimentos relativos ao sistema de controle de qualidade sejam relevantes e adequados e estejam funcionando de forma eficaz na prática (ISSAI 140/6). O objetivo da asseguração de qualidade é conduzir a revisão para verificar se a auditoria foi conduzida em conformidade com as ISSAIs.

As revisões, procedimentos e verificações anteriores à publicação do relatório fazem parte do sistema de controle de qualidade da ISC e visam a garantir a qualidade dos relatórios. Essas revisões podem ser feitas por gerentes ou revisores externos. A asseguração de qualidade, por outro lado, envolve verificar se foram criados sistemas de controle de qualidade apropriados e se tais sistemas foram adequadamente implementados. Essa atividade não é realizada pelos supervisores e inclui a revisão de relatórios já publicados. (Manual de Auditoria Operacional da AFROSAI-E, 2016).

Os seis elementos-chave do controle de qualidade são apresentados na **Figura 4**. Além disso, o Apêndice 1 contém um exemplo de marco de asseguração de qualidade de uma ISC.

Figura 4: Elementos-chave do controle de qualidade para auditorias operacionais



Para que um sistema de controle de qualidade seja eficaz, ele precisa fazer parte da estratégia, da cultura, das políticas e dos procedimentos de qualidade da ISC. Dessa forma, a qualidade é incorporada ao desempenho da ISC e à produção de seus relatórios, em vez de ser um processo adicional após a publicação dos relatórios (ISSAI 140). Os procedimentos de controle de qualidade devem abranger diversos assuntos, tais como direção, revisão e supervisão do processo de auditoria, bem como a necessidade de consultas em processos decisórios sobre temas difíceis ou controversos (ISSAI 100).

Não basta que a ISC institua políticas e procedimentos: o funcionamento do sistema de controle de qualidade deve ser monitorado por meio de uma avaliação regular das atividades e relatórios de auditoria. Isso é importante para determinar se o sistema foi adequadamente projetado, se está funcionando de forma eficaz e se as políticas e procedimentos estão sendo seguidos. Esse monitoramento pode ser realizado por meio de avaliações internas e externas. O monitoramento, inclusive na forma de revisões periódicas por pares ou outros tipos de atividades de revisão, ajuda as ISCs a garantir que as ações executadas e os relatórios resultantes atendam às normas e sejam de alta qualidade.

A ISC precisa de políticas e procedimentos que codifiquem as ações e comportamentos esperados de acordo com cada elemento do marco de controle de qualidade. A ISC deve garantir que tais políticas e procedimentos sejam claramente comunicados a todos os auditores.

O que são independência e ética?

A adesão aos princípios de **independência** e **ética** é um pré-requisito para a condução de auditorias operacionais, conforme enfatiza o Marco de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP). As seções a seguir apresentam conceitos importantes sobre independência e ética.

Independência



ISSAI 130 da INTOSAI:

O Código de Ética inclui uma análise detalhada sobre independência e ética. O código fornece às ISCs e a seu pessoal um conjunto de valores e princípios nos quais basear seus comportamentos. Além disso, reconhecendo as especificidades das auditorias do setor público (muitas vezes diferentes das auditorias do setor privado), o código fornece orientações adicionais sobre como incorporar esses valores aos processos e atividades de auditoria da ISC.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Independência: estar livre de circunstâncias ou influências que comprometam o julgamento profissional (ou possam ser vistas como comprometedoras para tal julgamento); e agir de forma imparcial e neutra.

É importante que a ISC e o auditor entendam eventuais ameaças que possam afetar a independência e prejudicar a eficácia da auditoria. Seis grandes ameaças podem afetar a independência durante uma auditoria operacional, conforme ilustra a **Figura 5**.

Figura 5: Seis grandes ameaças à independência durante uma auditoria operacional

Interesse próprio	Ameaça de que o auditor possa se beneficiar direta ou indiretamente de um interesse ou relacionamento com a parte responsável.
Defesa de interesses	Ameaça de que o auditor promova uma posição ou opinião a tal ponto que a neutralidade e/ou objetividade possam ser ou sejam percebidas como comprometidas.
Familiaridade	Ameaça de que, em virtude de uma relação próxima com a parte responsável, o auditor torne-se demasiado simpático aos seus interesses.
Intimidação	Ameaça de que o auditor possa ser dissuadido de agir objetivamente e de exercer o ceticismo profissional em decorrência de ameaças, reais ou percebidas, provenientes da parte responsável.
Autorrevisão	Ameaça de que qualquer produto ou julgamento de um trabalho anterior precise ser avaliado para se chegar a conclusões no trabalho atual.
Participação na gestão	Ameaça que resulta da possibilidade de o auditor externo vir a ser parte da estrutura de gestão da entidade auditada.

Fonte: GUID 3910/14.

As ISCs e as equipes de auditoria devem aplicar mecanismos de controle que eliminem ou reduzam a ameaça à independência a níveis aceitáveis, como, por exemplo, os que se encontram listados no quadro abaixo.

As ISCs também devem garantir que seus funcionários e agentes não desenvolvam relacionamentos muito íntimos com as entidades sob auditoria para que possam permanecer objetivos. As ISCs, mesmo aderindo às leis promulgadas pelo Legislativo que se aplicam a elas, também devem estar livres de direção ou interferência do Legislativo ou do Executivo no que diz respeito aos seguintes aspectos:

- Seleção de temas de auditoria, se aplicável, pois algumas ISCs devem realizar auditorias de determinados temas com base em seu mandato. Independentemente disso, é importante que a ISC e o auditor mantenham sua independência na condução das auditorias;
- Planejamento, programação, condução, produção de relatórios e monitoramento da auditoria;
- Organização e gestão da equipe; e
- Execução das decisões quando a aplicação de sanções fizer parte de seu mandato.

É importante que o auditor permaneça independente para que o relatório seja imparcial e seja visto como tal pelos usuários. A capacidade de manter independência é importante no contexto de uma auditoria operacional, pois muitas decisões devem ser tomadas com base no julgamento profissional e nas evidências de auditoria.

Algumas decisões comuns tomadas por auditores são analisadas nos capítulos a seguir. Algumas decisões nas quais a falta de independência pode afetar negativamente a auditoria operacional são:

- Identificação de um tema de auditoria e decisão sobre ele;
- Definição do(s) objetivo(s) e questões da auditoria;
- Identificação dos critérios aplicáveis;
- Determinação da abordagem metodológica da auditoria;
- Avaliação de evidências de auditoria e formação de conclusões;
- Decisão sobre os critérios e achados da auditoria, após avaliá-los de forma independente e debatê-los com a entidade ou entidades a serem auditadas;
- Avaliação das posições de várias partes interessadas; e
- Elaboração de um relatório justo e equilibrado.



O auditor pode manter sua independência por meio das seguintes medidas:

- Evitar participar de auditorias nas quais tenha interesse financeiro ou pessoal;
- Não aceitar presentes, subornos ou outros pagamentos que possam criar a aparência de parcialidade ou *advocacy* (defesa);
- Declarar-se impedido no caso de auditorias em que familiares ou amigos tenham interesses pessoais no resultado da auditoria;
- Evitar participar de atividades externas que possam ser vistas como tendo uma influência indevida nos resultados da auditoria; e
- Evitar aproximar-se demasiadamente da entidade auditada e de sua Administração, o que resultaria em parcialidade ou *advocacy* (defesa).

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Quais são alguns mecanismos de controle capazes de impedir ameaças à independência?

- ✓ Indicar outra pessoa para revisar o trabalho realizado ou fornecer consultoria, conforme o caso, sem comprometer a independência do auditor.
- ✓ Consultar uma terceira parte, como, por exemplo, uma comissão de diretores independentes, um órgão regulador profissional ou um colega profissional.
- ✓ Estabelecer um sistema de rodízio periódico do pessoal envolvido em auditorias operacionais de diferentes entidades para evitar a ameaça de familiaridade.
- ✓ Certificar-se de que todos os indivíduos que trabalham na auditoria confirmem sua independência antes de iniciar o trabalho e continuar a verificar sua independência durante a auditoria.
- ✓ Remover uma pessoa da equipe de auditoria quando seus interesses financeiros, relacionamentos ou atividades ameçarem a independência.

Fonte: GUID 3910/19.

Ética

Ética: princípios morais individuais que incluem integridade, competência profissional e devido zelo, comportamento profissional e confidencialidade, conforme definido abaixo:

- *Integridade:* Agir com honestidade, confiança, boa fé e no interesse público.
- *Competência profissional:* Adquirir e manter conhecimentos e habilidades apropriados para a função e agir de acordo com as normas aplicáveis e com o devido zelo.
- *Comportamento profissional:* Cumprir as leis, regulamentos e convenções aplicáveis e evitar qualquer conduta que possa desacreditar a ISC.
- *Confidencialidade e transparência:* Proteger adequadamente as informações, equilibrando isso com a necessidade de transparência e responsabilização.



É importante que o auditor permaneça livre de conflitos de interesses, tanto reais quanto percebidos, e mantenha sua independência de pensamento (inclusive a aparência de independência).

Em outras palavras, o auditor deve evitar conflitos e a aparência de conflitos, bem como qualquer outra situação em que uma terceira parte objetiva e experiente possa ter motivos para questionar se o auditor é capaz de realizar julgamentos objetivos e imparciais.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Cada um desses princípios é analisado em mais detalhes a seguir. A *ISSAI 130: Código de Ética da INTOSAI* contém orientações detalhadas tanto para a ISC quanto para o auditor em relação a cada um desses princípios.

As ISCs devem ter políticas e procedimentos que tratem dos requisitos éticos e enfatizem a necessidade de seu cumprimento por parte de todos os auditores. Os requisitos éticos da ISC devem incluir requisitos previstos nos marcos jurídicos e regulatórios que regem a ISC. As ISCs devem considerar: declarações escritas do pessoal para confirmar o cumprimento dos requisitos éticos da ISC; e a implementação de procedimentos para que o pessoal relate eventuais violações dos requisitos éticos.

Integridade

As ISCs devem ter políticas e procedimentos que:

- enfatizem, demonstrem, apoiem e promovam a integridade;
- garantam que o ambiente interno seja propício para que os funcionários denunciem violações éticas; e
- garantam que sejam tomadas medidas tempestivas e adequadas em resposta a eventuais violações de integridade.

O auditor precisa agir com honestidade. Ele também precisa estar alerta a quaisquer circunstâncias capazes de expô-lo a vulnerabilidades de integridade e deve evitar divulgá-las, conforme o caso. Essas circunstâncias podem envolver:

- interesses ou relacionamentos pessoais, financeiros ou outros que entrem em conflito com os interesses da ISC;
- a oferta de presentes ou gratificações por parte das entidades auditadas;
- a oportunidade de abusar do poder para obter ganhos pessoais;
- o envolvimento em atividades políticas, ou a participação em grupos de pressão, *lobby* etc.;
- o acesso a informações sensíveis e confidenciais; e
- o uso de recursos da ISC para fins pessoais ou outros.

Competência profissional

As ISCs devem adotar políticas e procedimentos para garantir que as auditorias operacionais e tarefas relacionadas sejam conduzidas por funcionários com conhecimentos, qualificações e habilidades apropriados para realizar seu trabalho com sucesso. Tais políticas e procedimentos podem incluir:

- práticas de seleção e gestão de recursos humanos baseadas em competências;
- a criação de equipes de trabalho que possuam coletivamente a *expertise* necessária para cada atribuição;
- a oferta de formação, apoio e supervisão adequados ao pessoal;
- ferramentas para aprimorar o conhecimento e o compartilhamento de informações e incentivos para que o pessoal use essas ferramentas; e
- o enfrentamento dos desafios decorrentes de mudanças no ambiente do setor público.

Ao avaliar e manter os requisitos de competência profissional, o auditor pode:

- entender seu papel e as tarefas a serem executadas;
- ampliar seu conhecimento sobre as normas técnicas, profissionais e éticas aplicáveis a serem seguidas;
- trabalhar com competência numa série de contextos e situações, dependendo dos requisitos do trabalho ou tarefa; e
- adquirir novos conhecimentos, competências e habilidades, atualizando-os e aprimorando-os conforme o caso.



Audidores que demonstram competência e comportamento profissionais são importantes para a execução de auditorias operacionais. Por exemplo.

Os auditores devem:

- Ser objetivos, neutros, apolíticos e capazes de se ater aos fatos;
- Usar abordagens metodologicamente sólidas para tratar dos objetivos da auditoria; e
- Ser capazes de aplicar efetivamente as políticas e procedimentos da ISC em relação aos comportamentos e normas profissionais.

Os auditores não devem:

- Selecionar locais para visitar como parte da auditoria com base em motivos pessoais;
- Publicar opiniões pessoais nas mídias sociais sobre questões relevantes de uma auditoria operacional em andamento;
- Abusar de sua posição para obter informações em benefício pessoal; e
- Envolver-se em atividades externas que possam criar um conflito de interesses por parte do auditor ou ISC.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Comportamento profissional

A ISC deve ter conhecimento dos padrões de **comportamento profissional** esperado por suas partes interessadas internas e externas, conforme definido pelas leis, regulamentos e convenções da sociedade em que operam, e conduzir suas atividades em conformidade e em linha com seu mandato. Para promover os mais altos padrões de comportamento profissional e identificar atividades inconsistentes com esse padrão, as ISCs devem fornecer orientações sobre os comportamentos esperados e implementar controles para monitorar, identificar e resolver eventuais desvios.

É importante que o auditor adote medidas para garantir que seu comportamento, dentro e fora do ambiente de trabalho, se conforme às normas profissionais, tais como:

- conhecer as políticas e procedimentos da ISC relacionados ao comportamento profissional, como normas profissionais, leis, regulamentos e convenções aplicáveis da sociedade na qual a ISC estiver inserida;
- compreender o impacto de suas ações na credibilidade da ISC e considerar como seu comportamento, dentro e fora do ambiente de trabalho, pode ser percebido por colegas, familiares e amigos, partes auditadas, a mídia e outros. Por exemplo, um trabalho remunerado ou voluntário exercido fora da ISC pode ser visto como um conflito de interesses ou afetar sua imparcialidade. Algumas ISCs dispõem de mecanismos para relatar atividades externas. Ver o Apêndice 2 para obter um exemplo de formulário de ISC para documentar a participação em atividades externas;
- estar ciente de que as expectativas comuns incluem agir de acordo com valores éticos, aderir aos marcos jurídicos e regulatórios em vigor, não abusar de sua posição, aplicar diligência e cuidado no desempenho de suas atividades profissionais e agir adequadamente ao lidar com outras pessoas; e
- exercer prudência e cuidados adequados para ajudar a garantir que suas ações ou opiniões não comprometam ou desacreditem a ISC e seu trabalho, por exemplo, ao usar mídias sociais.

Confidencialidade e transparência

As ISCs devem ter políticas e procedimentos para garantir o equilíbrio entre a **confidencialidade** das informações relacionadas à auditoria e outras informações obtidas durante uma auditoria operacional e a necessidade de **transparência** e prestação de contas. A ISC também deve ter um sistema adequado para manter a confidencialidade, conforme o caso, especialmente no que diz respeito a dados sensíveis. Além disso, as ISCs devem garantir que todas as partes contratadas para realizar trabalhos para a ISC estejam sujeitas a acordos de confidencialidade apropriados.

O auditor deve ter conhecimento de todas as obrigações legais relacionadas e das políticas e procedimentos da ISC relativos à confidencialidade e transparência. O auditor também é responsável por proteger as informações coletadas durante a auditoria e não as divulgar a terceiros, a menos que tenham autoridade adequada e específica, ou que haja um direito ou dever legal ou profissional para fazê-lo. Alguns exemplos de controles e salvaguardas que podem ajudar a garantir a confidencialidade e transparência são:



As ISCs podem tomar as seguintes medidas para ajudar a garantir a transparência:

- Adotar normas, processos e métodos de auditoria que sejam objetivos e transparentes para as entidades auditadas.
- Tornar públicos os resultados de seu trabalho, inclusive sua(s) metodologia(s).
- Comunicar, de forma ampla e tempestiva, dados sobre suas atividades e os resultados de auditoria por meio da mídia, sites e outros meios.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

- Exercer julgamento profissional para respeitar a confidencialidade das informações coletadas no âmbito da auditoria. Em particular, considerar a confidencialidade das informações ao debater questões relacionadas ao trabalho com outros funcionários da ISC.
- Na dúvida sobre a necessidade de divulgar eventuais suspeitas de violação de leis ou regulamentos às autoridades ou partes apropriadas, o auditor deve considerar a possibilidade de buscar aconselhamento da assessoria jurídica da ISC para determinar o curso de ação apropriado.
- Não debater informações relacionadas à auditoria fora do ambiente de trabalho, inclusive nas redes sociais.
- Garantir a segurança dos dispositivos de dados eletrônicos, como *laptops* e dispositivos portáteis de armazenamento de dados, e garantir que todas as informações de auditoria, como documentos e formulários relacionados à auditoria, sejam protegidos adequadamente. É possível fazer isso assegurando-se de que as informações sejam armazenadas em áreas trancadas, como armários ou escritórios, e controlando o acesso aos escritórios para garantir a proteção de todas as informações relacionadas à auditoria — tanto documentos eletrônicos quanto impressos. Para as informações eletrônicas, devem ser tomadas medidas para evitar perdas por meio do *backup* de dados e servidores, conforme o caso.

Mitigação ou resolução de preocupações éticas e de independência

As ISCs e os auditores têm a responsabilidade de mitigar e resolver preocupações éticas e de independência. As ISCs devem instituir um sistema de controles éticos para identificar, analisar e mitigar os riscos éticos, apoiar comportamentos éticos e abordar qualquer violação de valores éticos, incluindo a proteção dos indivíduos que denunciarem suspeitas de irregularidades. Os principais componentes do sistema de controles éticos podem ser um código de ética, liderança e o “tom do topo”, orientações éticas e gestão e monitoramento de questões éticas (para obter mais informações sobre as responsabilidades da ISC, ver ISSAI 130).

O auditor deve tomar medidas concretas para mitigar ou resolver questões de ética e independência, como, por exemplo:

- identificar situações em que sua independência e os requisitos éticos possam ser prejudicados e compreender os possíveis impactos de tais situações;
- assinar declarações de interesses e conflitos para ajudar a identificar e mitigar ameaças à independência e garantir sua própria integridade e a da ISC. O Apêndice 3 fornece um exemplo de declaração de independência;
- informar a Administração sobre relacionamentos e situações que possam representar uma ameaça;
- manter e desenvolver seus conhecimentos e habilidades para garantir o pleno entendimento das normas e expectativas comportamentais, competência profissional e proteção e confidencialidade das informações relacionadas à auditoria; e
- informar o supervisor se sua experiência não for suficiente para executar uma tarefa específica de forma a garantir a competência e integridade profissionais.

O auditor deve estar ciente de seus próprios preconceitos e opiniões sobre temas e organizações; deve policiar seu comportamento para garantir que sejam mantidas a independência e os requisitos éticos; e deve considerar qualquer ameaça à independência e à ética em diversos momentos ao longo do planejamento e execução da auditoria. Se tiver dúvidas sobre o que pode ser uma ameaça à ética e à independência, o auditor deve confiar em seus instintos de que pode haver um problema, revisar a política da ISC e levar o assunto ao conhecimento de seus superiores, conforme o caso. Além disso, deve estar atento ao comportamento de outros auditores e colegas, pois a reputação da ISC depende de todos os auditores manterem sua independência e requisitos éticos. Muitas ISCs têm procedimentos para relatar casos observados de má conduta. Em caso de dúvida, o auditor deve consultar seu supervisor.

O que são julgamento e ceticismo profissionais?



A norma

O auditor deve exercer julgamento e ceticismo profissionais e analisar as questões a partir de diferentes perspectivas, mantendo uma atitude aberta e objetiva em relação aos vários pontos de vista e argumentos.

Fonte: ISSAI 3000/68.

O exercício de **juízo** e **ceticismo profissionais** é essencial para garantir a eficácia da auditoria operacional.

Exercer juízo profissional é o ato de aplicar conhecimentos, habilidades e experiência — com base em normas, leis e princípios éticos — para desenvolver um parecer ou decisão sobre determinado assunto. Exercer ceticismo profissional significa manter uma distância profissional da entidade ou entidades sob auditoria e uma atitude alerta e questionadora ao avaliar a suficiência e adequação das evidências obtidas ao longo da auditoria.

As ISCs precisam instituir políticas e procedimentos para orientar os auditores a aplicar consistentemente seu julgamento e ceticismo profissionais. Por exemplo, na aplicação do marco conceitual, o julgamento profissional é importante para que os auditores possam determinar sua independência em determinada situação. Como tal, as políticas e procedimentos da ISC devem incluir orientações para identificar e avaliar quaisquer ameaças à independência, inclusive ameaças à aparência de independência e salvaguardas relacionadas que possam mitigar as ameaças identificadas.

As ISCs também devem garantir que os auditores entendam a importância do julgamento e ceticismo profissionais e possam aplicá-los adequadamente em auditorias operacionais. Para atingir esse objetivo, as ISCs podem exigir que os auditores participem de cursos periódicos com foco, por exemplo:

- nos tipos de evidências — documentais, testemunhais, físicas e analíticas — e seus pontos fortes e fracos;
- nas normas usadas para a avaliação das evidências (e sua adequação e suficiência); e
- na importância de corroborar as evidências para garantir que as conclusões dos auditores sejam razoáveis e lógicas.

O auditor deve exercer julgamento e ceticismo profissionais, considerar questões de diferentes perspectivas e manter uma atitude aberta e objetiva em relação a vários pontos de vista e argumentos. Essa mente aberta é essencial nos casos em que o auditor receber informações contraditórias que precisem ser avaliadas e consideradas em conjunto com outras evidências coletadas durante a auditoria. O exercício de julgamento e ceticismo profissionais permite que o auditor permaneça receptivo a uma variedade de pontos de vista e argumentos e esteja mais bem posicionado para considerar diferentes perspectivas.

As auditorias operacionais exigem níveis significativos de julgamento, interpretação e ceticismo, porque as evidências associadas às auditorias operacionais são tipicamente persuasivas, e não conclusivas, e exigem constante reavaliação. O julgamento e ceticismo profissionais são essenciais para que o auditor avalie, de forma eficaz e crítica, as evidências de auditoria obtidas durante a auditoria. Em vez de abordar a auditoria com uma mentalidade mecânica, o auditor deve questionar as informações e evidências obtidas. Ele deve dar um passo atrás, considerar o contexto mais amplo e se perguntar: “Isso faz sentido?”.



Os auditores devem usar seu julgamento e ceticismo profissionais ao longo de toda a auditoria operacional, inclusive para:

- Desenvolver questões de auditoria objetivas e neutras;
- Selecionar escopo e metodologias apropriadas;
- Conduzir entrevistas com funcionários;
- Avaliar as evidências coletadas durante a auditoria; e
- Desenvolver uma mensagem equilibrada para o relatório.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Alguns exemplos de como aplicar o julgamento profissional durante auditorias operacionais incluem:

- determinar o nível exigido de compreensão do assunto;
- determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos e metodologia de auditoria;
- determinar quais achados são suficientemente significativos para que sejam incluídos no relatório;
- avaliar se as evidências de auditoria são suficientes e apropriadas; e
- determinar as recomendações a serem feitas, conforme o caso, para abordar as raízes dos problemas identificados.

Como exercer ceticismo profissional?

- ✓ Questionar as respostas a consultas e outras informações obtidas da entidade auditada.
- ✓ Avaliar a confiabilidade dos dados a serem usados durante a auditoria.
- ✓ Confirmar depoimentos ou evidências de uma única fonte com fontes secundárias de evidências.
- ✓ Avaliar a confiabilidade da fonte dos documentos obtidos.
- ✓ Revisar a avaliação de riscos com base em outros materiais identificados ou informações inconsistentes significativas (analisadas posteriormente).
- ✓ Permanecer alerta para identificar evidências de auditoria que contradigam outras.

Fonte: GUID 3910/88.

O auditor pode ajudar a fortalecer as evidências obtidas exercendo seu ceticismo profissional (fazendo perguntas para testar a precisão das evidências); monitorando os processos quando as coisas não fizerem sentido; e não aceitando como verdadeiro o que a Administração das entidades auditadas alegar (se não houver comprovação). O ceticismo profissional é fundamental para garantir que o auditor possa responder às questões de auditoria e tirar conclusões com alto nível de segurança.

O que é competência da equipe de auditoria?

A norma

A ISC deve garantir que a equipe de auditoria demonstre, coletivamente, a competência profissional necessária para realizar a auditoria.

O auditor deve manter um elevado padrão de comportamento profissional.

Fonte: ISSAIs 3000/63 e 3000/75.



Equipes de auditoria eficazes devem contar com membros que, coletivamente, demonstrem as seguintes competências:

- capacidade de trabalho em equipe e colaboração;
- pensamento crítico;
- habilidades analíticas quantitativas e qualitativas;
- habilidades de entrevistas; e
- comunicação oral e escrita.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

idealmente composta por indivíduos com uma diversidade de competências, habilidades e conhecimentos para garantir que a equipe, como um todo, esteja bem-posicionada para realizar o trabalho de auditoria.

As ISCs devem garantir, antes do início da auditoria, que suas equipes demonstrem, coletivamente, os conhecimentos, habilidades e competências profissionais necessárias. Por exemplo, as ISCs podem contratar pessoal com as qualificações apropriadas, inclusive em relação à formação profissional e ao conhecimento das disciplinas necessárias. Após as contratações, as ISCs também podem exigir ou sugerir um currículo específico de capacitação para garantir que seus auditores tenham as competências e habilidades necessárias. Os cursos podem incluir aulas presenciais, estudo individual e aprendizagem no trabalho com base nas necessidades individuais e no currículo da ISC, entre outras iniciativas. Além disso, a ISC pode exigir a realização de um número determinado de cursos de aprimoramento e reciclagem de seus funcionários.

Também é importante que as ISCs se assegurem de que os níveis de experiência dos auditores, supervisores e gerentes sejam apropriados para a auditoria. Por exemplo, se houver alguns auditores inexperientes na equipe de auditoria, é importante equilibrá-los com supervisores e gerentes mais experientes. Uma equipe sem as competências, habilidades, conhecimentos e experiência necessários pode conduzir a auditoria de maneira menos eficiente e eficaz e produzir um relatório que não trate adequadamente dos temas da auditoria.

A realização de uma auditoria operacional eficaz requer a formação de uma equipe que possua todas as habilidades necessárias para realizar as tarefas exigidas durante uma auditoria.

A qualidade da auditoria depende das competências, habilidades e conhecimentos da equipe de auditoria. A auditoria operacional é um trabalho de equipe. As questões de auditoria operacional costumam ser complexas, e nem todos os membros da equipe precisam demonstrar todas as competências necessárias. Em vez disso, a equipe de auditoria deve ser



Maneiras pelas quais os auditores podem demonstrar comportamento profissional durante auditorias operacionais:

- Tratar os funcionários da entidade auditada como profissionais e com respeito;
- Responder prontamente às consultas dos representantes da entidade auditada;
- Comparecer pontualmente às reuniões com os funcionários da entidade auditada e outras partes interessadas;
- Vestir-se profissionalmente e de acordo com as políticas da ISC;
- Cumprir as políticas e procedimentos da ISC ao conduzir a auditoria;

Os auditores podem obter conhecimentos sobre as normas e expectativas de comportamento profissional ao:

- Frequentar cursos periódicos sobre processos, procedimentos e requisitos de auditoria; e
- Participar de conferências e seminários para (1) manter-se atualizados sobre as normas técnicas e profissionais e (2) ampliar seus conhecimentos na área de políticas públicas em que atuam.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Especialistas no objeto, que são partes interessadas internas da ISC ou pessoas contratadas por ela para auxiliar a equipe de auditoria, costumam ser usados nas auditorias operacionais para complementar o conjunto de habilidades da equipe de auditoria e melhorar a qualidade da auditoria. Por exemplo, as partes interessadas internas de uma ISC podem ser especialistas jurídicos, metodológicos ou técnicos que não sejam membros em tempo integral de uma equipe de auditoria específica, mas que ofereçam suas contribuições e perícia conforme a necessidade ao longo da auditoria a fim de aprimorar a qualidade do trabalho. Antes de consultar essas partes interessadas, a ISC e o auditor devem garantir que o especialista tenha as competências necessárias para a auditoria e que tenha sido informado das condições e da ética que envolvem o processo de auditoria. Isso também se aplica aos especialistas externos à ISC. Abaixo são apresentados alguns exemplos de áreas em que diferentes tipos de especialização podem ser úteis para a equipe de auditoria operacional.

Uma vez reunida a equipe de auditoria e identificadas as partes interessadas iniciais, é importante que todos os envolvidos mantenham um alto padrão de comportamento profissional. O auditor deve cumprir todos os requisitos legais, regulamentares e profissionais; evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho; e demonstrar as habilidades e competências profissionais individuais, mantendo-se informado sobre eventuais mudanças nas normas profissionais e na legislação pertinentes (e cumprindo tais normas e leis). É importante que todos esses comportamentos profissionais sejam mantidos ao longo de todo o processo de auditoria, desde a seleção do tema e planejamento da auditoria até a coleta de dados, análise, relatórios e monitoramento. Esses compromissos ajudam a garantir a qualidade da auditoria.

Além de demandar um alto padrão de comportamento profissional, as ISSAIs determinam que os auditores também devem estar dispostos a inovar ao longo do processo de auditoria; isso pode ser feito, por exemplo, sugerindo ou experimentando novos métodos ou ideias. Ao demonstrar criatividade, flexibilidade e engenhosidade, o auditor estará numa posição melhor para identificar oportunidades de desenvolver abordagens de auditoria inovadoras para a coleta, interpretação e análise das informações.



Quando a auditoria for iniciada e a equipe de auditoria estiver sendo formada, as ISCs podem:

- Identificar as áreas de especialização apropriadas dentro da ISC que sejam necessárias para realizar a auditoria, bem como as funções e responsabilidades dos indivíduos que representam essas áreas de especialização; e
- Indicar indivíduos para a equipe de auditoria que garantam um conjunto de competências, habilidades e conhecimentos necessários para conduzir a auditoria com eficácia.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Quais tipos de *expertise* podem ser úteis para os membros da equipe de auditoria operacional, os gerentes de projeto ou os especialistas externos?

- ✓ Formulação de pesquisas.
- ✓ Métodos de avaliação científica.
- ✓ Direito.
- ✓ Ciências sociais.
- ✓ Gestão organizacional.
- ✓ *Expertise* específica, dependendo do tema da auditoria, como, por exemplo, tecnologia da informação, espaço cibernético ou engenharia.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

O que é materialidade?



A norma

O auditor deve considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria, incluindo os aspectos financeiros, sociais e políticos do objeto, com o objetivo de agregar tanto valor quanto seja possível.

Fonte: ISSAI 3000/83.

A **materialidade** pode ser definida como a importância (ou relevância) relativa de um assunto dentro do contexto em que é considerado (ISSAI 3000/84). Pode influenciar as decisões dos usuários do relatório, como o Legislativo ou o Executivo, para gerar o máximo de valor agregado possível. Além do valor monetário, a materialidade inclui relevância social e política, conformidade, transparência, governança e responsabilização. É importante que o auditor tenha ciência de que a materialidade pode variar e pode depender da perspectiva dos usuários e das partes responsáveis.

As características inerentes de determinado item ou conjunto de itens podem tornar um objeto relevante (ou seja, determinar sua *materialidade*) por natureza própria. Um objeto também pode ser relevante devido ao contexto. As considerações de materialidade afetam decisões relativas à natureza, à tempestividade e à extensão dos procedimentos de auditoria, bem como à avaliação dos resultados da auditoria. Essas considerações podem incluir preocupações das partes interessadas, interesse público, requisitos regulatórios e consequências para a sociedade. A seleção dos temas de auditoria e a própria auditoria devem considerar o conceito de materialidade.

Outra consideração na determinação da materialidade é a inclusão. Inclusão é a prática ou política de incluir pessoas que, de outra forma, poderiam ser excluídas ou marginalizadas, como pessoas com deficiência física ou mental e membros de grupos minoritários. É essencial que os governos assegurem a inclusão social, a igualdade de oportunidades e a equidade para todos. Diante disso, os auditores públicos devem considerar a inclusão como uma dimensão na auditoria. Ver o final deste capítulo para mais informações sobre inclusão.

O princípio da materialidade deve ser incluído nas políticas e procedimentos da ISC que orientam todos os aspectos das auditorias operacionais. Especificamente, a materialidade precisa ser considerada durante a seleção dos temas de auditoria, a identificação e definição de critérios para a auditoria, a avaliação das evidências e documentação de auditoria e a gestão dos riscos de produzir resultados ou relatórios de auditoria inapropriados ou de baixo impacto.

Em última análise, a consideração da materialidade pelo auditor requer a aplicação de julgamento profissional. Especificamente, cabe ao auditor e à equipe de auditoria distinguir o que é relevante do que não é. A ISSAI 3000 identifica alguns conceitos a serem considerados na tomada de decisões relacionadas à materialidade durante a seleção dos temas de auditoria, tais como:

- riscos ou indícios de riscos à economicidade, eficiência e efetividade;
- relevância financeira, dos pontos de vista social e político;
- maximização dos impactos esperados;
- auditabilidade; e
- compatibilidade com o mandato da ISC.

O auditor deve considerar a materialidade durante toda a auditoria, inclusive ao elaborar questões e critérios de auditoria, ao coletar e avaliar evidências associadas à auditoria e ao formular achados e recomendações de auditoria que contribuam significativamente para melhorar o desempenho da entidade. Por exemplo, é mais que provável que a totalidade das operações das entidades auditadas não seja relevante para a auditoria; portanto, o auditor deve concentrar seus esforços no tema relevante e no foco da auditoria. O auditor poderia gastar um tempo imensurável coletando documentos sobre determinado tema, mas, para fazer o melhor uso dos recursos disponíveis, deve sempre considerar a materialidade de um documento ou análise ao conduzir seu trabalho. Os próximos capítulos fornecem mais detalhes sobre o princípio da materialidade no que se refere a todas as fases do processo de auditoria.

O que são documentação e supervisão da auditoria?

Esta seção descreve a importância da **documentação** e da **supervisão** da auditoria. Esses tópicos são introduzidos na seção abaixo, mas também são analisados em mais detalhes ao longo deste manual, à medida que examinamos as várias fases da auditoria operacional.

Documentação da auditoria



A norma

O auditor deve documentar a auditoria de maneira suficientemente completa e detalhada.

Fonte: ISSAI 3000/86.

A documentação da auditoria registra os procedimentos de auditoria executados, as evidências de auditoria relevantes obtidas e as conclusões às quais o auditor chegou (termos como “documentos de trabalho” ou “trilha de auditoria” também são usados algumas vezes).

O que um auditor experiente deve ser capaz de entender da documentação de auditoria?

- ✓ A natureza, duração e extensão do trabalho realizado.
- ✓ Os achados da auditoria e as evidências obtidas.
- ✓ Assuntos significativos que tenham surgido durante a auditoria (por exemplo, mudanças no escopo ou abordagem da auditoria, decisões sobre um novo fator de risco identificado durante a auditoria, ações tomadas como resultado de desacordo entre a entidade auditada e a equipe etc.).
- ✓ As conclusões alcançadas em decorrência dos objetos relevantes mencionados acima.
- ✓ Decisões importantes ou significativas que permitiram chegar a essas conclusões.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

É importante que as ISCs instituam políticas e procedimentos que definam as normas básicas de documentação de auditoria necessárias para as auditorias realizadas por elas. Essas políticas e procedimentos definem as normas referentes aos tipos de arquivos que devem ser mantidos após a conclusão da auditoria, e por quanto tempo devem ser mantidos. As ISCs devem fornecer treinamento aos auditores sobre como a documentação das auditorias será compilada e mantida. As políticas, procedimentos e cursos ajudam a garantir que a documentação coletada para cada auditoria forneça evidências sobre como o auditor chegou à determinada conclusão em relação ao cumprimento do(s) objetivo(s) geral(is) da auditoria. As políticas, procedimentos e cursos também visam a auxiliar na comprovação de que a auditoria foi planejada e executada de acordo com os requisitos da ISC e os requisitos jurídicos e regulatórios aplicáveis.

O auditor deve adotar medidas durante toda a auditoria para garantir que seja coletada e mantida uma documentação de auditoria adequada, conforme a política da ISC. Também deve garantir que a documentação coletada seja suficiente para permitir que um auditor experiente, sem vínculo anterior com a auditoria, entenda as decisões tomadas e como os resultados da auditoria foram obtidos. A documentação começa logo no início da auditoria operacional, quando a equipe de auditoria se reúne pela primeira vez. É importante considerar a documentação dos seguintes aspectos ao iniciar a auditoria:

- seleção do tema de auditoria;
- eventuais atividades prévias ao planejamento;
- identificação das partes interessadas;
- qualquer comunicação com as entidades de auditoria;

- quaisquer decisões iniciais da equipe e da Administração;
- eventuais riscos identificados;

A documentação continuará a ser muito importante quando o auditor passar à fase de condução e relatos da auditoria, e toda a documentação deve ser prontamente preenchida. O auditor deve documentar:

- as evidências e as análises da equipe sobre tais evidências;
- como o auditor identificou os achados; e
- revisões internas, comunicação com as entidades auditadas e considerações sobre introduzir (ou não) mudanças, com base nos comentários recebidos e outras decisões importantes tomadas para a elaboração de mensagens ou relatórios.

É importante que a equipe de auditoria comece a juntar sua documentação bem no início das atividades para que todas as informações coletadas e as decisões tomadas sejam devidamente documentadas. A equipe de auditoria precisa chegar a um acordo sobre a organização da documentação de auditoria, bem como quaisquer processos e abordagens que venham a ser usados pela equipe para documentar a auditoria. Por exemplo, muitos tipos de documentos são mais fáceis de organizar e gerenciar quando arquivados eletronicamente numa estrutura de pastas que seja clara para todos os envolvidos no projeto. Na medida permitida pelas políticas e procedimentos da ISC, a documentação eletrônica pode substituir as cópias físicas de documentos, desde que a documentação eletrônica tenha *backup* suficiente. É possível que algumas evidências coletadas como parte da auditoria não possam ser armazenadas eletronicamente, mas, ainda assim, precisam ser guardadas e armazenadas para garantir que a documentação seja adequada. Por exemplo, o auditor pode coletar objetos físicos que não podem ser armazenados eletronicamente. Esses objetos físicos devem ser mantidos como parte do conjunto de documentação da auditoria. Por fim, o auditor deve seguir as orientações da ISC para manter a documentação de auditoria por um período adequado.



Há muitos tipos de documentos que os auditores precisam manter como parte da documentação de auditoria. Alguns exemplos são, entre outros:

- Índice das informações incluídas no arquivo;
- Memorando de todas as principais decisões e comunicações que documente as decisões, as atividades executadas e as comunicações internas e externas durante a auditoria;
- Declarações de independência dos auditores;
- Plano de auditoria que identifique o escopo, a metodologia e os planos para coletar as evidências de auditoria;
- Documentação de reuniões com a entidade auditada, como a reunião inicial para debater a auditoria e reuniões próximas ao final da auditoria durante as quais os achados são debatidos;
- Registros de entrevistas para documentar provas testemunhais de funcionários;
- Documentação comprobatória, como políticas e procedimentos da entidade auditada, memorandos, *briefings* sobre o programa e dados;
- Registros de revisões, observações ou inspeções de arquivos;
- Respostas a questionários;
- Registros de debates com grupos focais e grupos de referência;
- Registros de análises;
- Documentação das revisões das principais partes interessadas e da Administração sobre os relatórios preliminares; e
- Relatório final que faça referências cruzadas com evidências contidas no arquivo, seja por notas escritas numa cópia do relatório final ou num documento separado explicando as evidências usadas para os achados principais e onde essas evidências estão disponíveis no arquivo.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

A equipe de auditoria pode considerar uma abordagem para cruzar as evidências coletadas durante a auditoria com as análises que fizerem. Juntamente com a coleta e a referência cruzada da documen-

tação, o auditor pode garantir que sejam adotados procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a custódia segura da documentação e dos formulários de auditoria.

A seguir, é apresentada um exemplo de estrutura básica de arquivos eletrônicos para auditorias operacionais. A estrutura pode ser adaptada com base nas necessidades da equipe e nas políticas da ISC.

Pastas de documentação de auditoria

- Documentos administrativos.
- Materiais de apoio.
- Materiais de planejamento.
- Materiais comprobatórios (por exemplo, registros de entrevistas e documentos obtidos).
- Análises de evidências.
- Relatórios preliminares.
- Monitoramento.

Supervisão de auditoria



A norma

A ISC deve garantir que o trabalho dos auditores de todos os níveis e em todas as fases da auditoria seja adequadamente supervisionado durante o processo de auditoria.

Fonte: ISSAI 3000/66.

Geralmente, o supervisor de auditoria é responsável por garantir que todas as políticas e procedimentos de auditoria sejam seguidos durante todo o processo de auditoria.

A **supervisão de auditoria** envolve o fornecimento de apoio, orientação e direção suficientes ao pessoal designado para a auditoria de forma a garantir que os objetivos da auditoria sejam abordados, as metodologias sejam aplicadas adequadamente, as evidências e análises sejam suficientemente documentadas e o relatório seja de alta qualidade. Os supervisores devem se manter informados sobre problemas significativos encontrados durante a auditoria e revisar continuamente o trabalho realizado para garantir a qualidade da auditoria. Uma parte importante da supervisão de auditoria é fornecer treinamento contínuo efetivo aos membros da equipe de auditoria para que todos os auditores estejam capacitados para realizar auditorias de forma eficaz.

Em que consiste a supervisão de auditoria?

- ✓ Garantir que todos os membros da equipe compreendam completamente os objetivos de auditoria.
- ✓ Garantir que os procedimentos de auditoria sejam adequados e executados apropriadamente.
- ✓ Garantir que a evidência de auditoria seja relevante, confiável, suficiente e documentada.
- ✓ Garantir que as normas internacionais e nacionais sejam seguidas.
- ✓ Acompanhar o desenvolvimento do trabalho para garantir que orçamentos, prazos e cronogramas sejam cumpridos.
- ✓ Considerar as competências e capacidades individuais dos membros da equipe de trabalho, se eles têm tempo suficiente para realizar o trabalho, se compreendem as instruções e se o trabalho está sendo realizado de acordo com a abordagem planejada.
- ✓ Tratar das questões significativas que surgirem durante o trabalho, considerando a sua significância, modificando adequadamente a abordagem planejada.
- ✓ Apoiar o auditor, se e quando necessário, para que ele possa superar os desafios da auditoria.
- ✓ Prestar apoio prático na solução de problemas que surgirem.
- ✓ Identificar questões para consulta aos, ou consideração dos, membros mais experientes da equipe durante o trabalho.
- ✓ Revisar o trabalho de auditoria.

Fonte: GUID 3910/82.

É importante que as ISCs forneçam orientação e os supervisores forneçam treinamento e revisão durante todas as fases da auditoria para garantir que a auditoria:

- esteja em conformidade com as normas profissionais;
- atenda à intenção dos objetivos da auditoria;
- apresente documentação completa que sustente os achados e recomendações da auditoria; e
- ofereça aos membros da equipe a possibilidade de desenvolver sua competência profissional.

Algumas ISCs têm um escritório central que analisa os resultados de todas as auditorias no que diz respeito à conformidade com as normas de auditoria após a revisão da supervisão. A revisão do escritório central garante, por exemplo, que os achados, conclusões e recomendações sejam suficientes e adequadamente sustentados por evidências e apresentados com clareza.

O grau em que é necessária uma supervisão depende de vários fatores, como o tamanho da entidade de auditoria, a experiência dos auditores e a importância do trabalho. Por exemplo, uma auditoria que envolva questões com alto grau de materialidade, como temas de auditoria que requeiram grandes quantias de recursos governamentais para sua operação ou questões que sejam extremamente sensíveis do ponto de vista político ou social, provavelmente exigirá maior supervisão e acompanhamento dentro da equipe de auditoria e da ISC. Independentemente desses fatores, a auditoria precisa ser revisada por um membro sênior da equipe de

auditoria e pela Administração da ISC durante todo o processo, especialmente antes da finalização do relatório de auditoria.

O auditor deve se assegurar de que cumpriu todos os requisitos de supervisão da ISC. Isso inclui, por exemplo, apresentar a documentação de auditoria ao supervisor para revisão e comentários. O auditor também deve ser receptivo e responder adequadamente a qualquer orientação, treinamento, monitoramento e *feedback* do supervisor; deve, também, buscar aprimorar continuamente sua competência e desempenho profissionais.

O que são riscos e asseguração de auditoria?



A norma

O auditor deve gerenciar ativamente os riscos de auditoria para evitar que os achados, conclusões e recomendações de auditoria estejam incorretos ou incompletos, que forneçam informações desequilibradas ou deixem de agregar valor.

O auditor deve comunicar, de forma transparente, sua asseguração sobre o resultado da auditoria do objeto em relação aos critérios.

Fonte: ISSAIs 3000/52 e 3000/32.

As ISCs e os auditores devem gerenciar ativamente os **riscos de auditoria**. A gestão de riscos deve permitir que a ISC e a equipe de auditoria forneçam **garantias** robustas aos usuários sobre a confiabilidade e relevância das informações fornecidas pela auditoria, permitindo que os resultados sejam usados como base para a tomada de decisões.

Há inúmeros riscos associados às auditorias operacionais, como demonstra a **Figura 6**. A ISC e seus auditores devem garantir aos usuários que esses riscos sejam adequadamente minimizados e gerenciados.

Figura 6: Riscos comuns em auditorias operacionais

Conclusões incorretas ou incompletas	Os auditores chegam a conclusões de auditoria incorretas ou incompletas e fazem recomendações que não se concentram nas questões necessárias ou apropriadas. Isso pode ocorrer devido a inúmeros fatores, como uma avaliação inadequada das evidências ou o não cumprimento dos procedimentos de auditoria adequados e necessários.
Informações desequilibradas	Os auditores deixam de incluir e avaliar evidências contrárias, identificar claramente quais critérios de auditoria foram atendidos ou relatar boas práticas. As conquistas da entidade auditada não são analisadas, e os fatores que contribuem para as deficiências identificadas não são divulgados. Por exemplo, são destacadas deficiências sem explicar os desafios ou restrições sob as quais a entidade opera, ou o desempenho da entidade auditada é avaliado sem referência a normas aceitáveis.
Pouco ou nenhum valor agregado para os usuários como resultado da auditoria	Os auditores deixam de fornecer novas informações ou conhecimentos sobre a auditoria. Especificamente, os auditores não acrescentam novos insights analíticos (análises mais amplas ou profundas, ou novas perspectivas), nem tornam as informações acessíveis a várias partes interessadas.
Dificuldades em obter informações de qualidade	Os auditores não têm acesso ou têm acesso limitado às informações necessárias. Além disso, as informações podem não atender aos padrões de qualidade (ou seja, os dados não são confiáveis). Como os achados e conclusões da auditoria dependem muito da qualidade das informações e dados coletados, é essencial avaliar o risco de não ter acesso a informações e dados de boa qualidade ao se planejar e conduzir uma auditoria.
Análises insuficientes	Os auditores não realizam análises suficientes devido à falta de expertise, critérios de auditoria ou acesso à informação. Se for exercido o devido zelo durante a fase de planejamento, os riscos devido à falta de experiência e de critérios de auditoria podem ser mitigados durante a auditoria.
Omissão de informações ou argumentos relevantes	Os auditores não identificam, na fase de planejamento, todas as questões-chave que serão abordadas durante a auditoria, não consideram as evidências relevantes, ou não contrapõem argumentos importantes nas conclusões da auditoria.
Presença de fraudes, abusos de recursos e/ou práticas irregulares	Os auditores não avaliam se o risco de fraude é significativo no contexto do(s) objetivo(s) da auditoria e/ou não comunicam imediatamente eventuais fraudes e irregularidades. Se houver fraude, o auditor é incentivado a seguir os procedimentos da ISC em relação a fraudes.
Complexidade substancial ou sensibilidades políticas	Os auditores não lidam adequadamente com temas altamente complexos e politicamente sensíveis. Isso poderia minar gravemente a credibilidade do relatório de auditoria e da ISC.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

O conceito de asseguração de auditoria é inseparável do conceito de riscos de auditoria. Normalmente, não se espera que os auditores operacionais forneçam asseguração na forma de um parecer geral, comparável aos pareceres de auditorias financeiras, sobre a economicidade, eficiência e efetividade das entidades auditadas (ISSAI 300/21).

Os usuários do relatório de auditoria devem ter certeza de que a conclusão do relatório seja confiável e válida. De acordo com o documento GUID 3910/27, informações confiáveis e válidas requerem que as conclusões sobre o objeto estejam logicamente vinculadas ao(s) objetivo(s) e critérios da auditoria e sejam sustentadas por evidências suficientes e apropriadas. As conclusões devem ser escritas de forma a aumentar o grau de confiança dos usuários na avaliação do objeto subjacente em relação aos critérios.

É importante que o auditor deixe claros os vínculos entre os objetivos, critérios e achados da auditoria com base em evidências sólidas. Para tal, é necessário oferecer clareza sobre como os resultados, critérios e conclusões foram desenvolvidos de maneira equilibrada e razoável e por que as combinações de resultados e critérios resultam numa determinada conclusão geral ou num conjunto de conclusões. Se isso for feito corretamente, os usuários podem ter certeza da validade das conclusões: ou seja, pode-se dizer que o auditor tenha fornecido asseguração (GUID 3910/32). A asseguração fornecida ao usuário deve ser comunicada de forma transparente.

O auditor deve avaliar os riscos de auditoria e tomar medidas para fornecer asseguração. Especificamente, deve:

- (1) identificar os riscos;
- (2) avaliar os riscos;
- (3) desenvolver e implementar estratégias para prevenir e mitigar os riscos; e
- (4) monitorar os riscos de auditoria e as estratégias de mitigação durante toda a auditoria e fazer os ajustes necessários, conforme mudarem as circunstâncias.

Os riscos de auditoria e os níveis de asseguração são afetados por vários fatores, mas um elemento particularmente importante é a capacidade da equipe de auditoria de:

- desenvolver um plano de auditoria de qualidade que inclua o escopo da auditoria e a adequação dos procedimentos de coleta de evidências;
- compreender suficientemente o objeto para gerenciar ativamente os riscos e o plano de auditoria. As equipes de auditoria devem considerar as condições do objeto e o nível de confiança exigido pelos usuários do relatório de auditoria; e
- exercer efetivamente julgamento e ceticismo profissionais na avaliação de riscos, pois cada tema de auditoria é único. O auditor deve pesquisar e informar-se cuidadosamente sobre o tema que está sendo auditado e documentar sua compreensão do objeto de forma a fornecer confiança de que o entendeu adequadamente.

Mais detalhes sobre a avaliação e mitigação de riscos de auditoria são fornecidos nos capítulos 4 e 5.

No que consiste a comunicação com as entidades auditadas, as partes interessadas externas, a mídia e o público?

A norma

O auditor deve planejar e manter uma comunicação eficaz e adequada dos aspectos-chave da auditoria com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria.

O auditor deve ter o cuidado de garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade da ISC.

A ISC deve comunicar claramente as normas que foram seguidas na realização da auditoria operacional.

O auditor deve, como parte do planejamento e/ou da condução da auditoria, discutir os critérios de auditoria com a entidade auditada.

As ISCs adotam normas, processos e métodos de auditoria objetivos e transparentes, inclusive procedimentos para obter comentários da entidade auditada sobre os achados e recomendações de auditoria.

Fonte: ISSAI 3000/55, ISSAI 3000/59, ISSAI 3000/61, ISSAI 3000/49 e INTOSAI-P-20, princípio 3.

A equipe de auditoria não trabalha sozinha na condução da auditoria operacional. O auditor e a equipe de auditoria devem manter uma **comunicação** eficaz e adequada com as entidades auditadas com o intuito de obter as informações necessárias para realizar suas análises e chegar às devidas conclusões. A auditoria pode se concentrar em uma ou várias entidades auditadas. A comunicação com todas as entidades relevantes envolvidas é importante. Além de consultar as partes interessadas internas à ISC, como advogados, metodologistas e especialistas técnicos, também pode ser útil obter a ajuda de atores externos. Por exemplo, as ISCs podem contratar especialistas no objeto em organizações comerciais ou firmas de pesquisa para que auxiliem a auditoria. No entanto, é importante manter a independência ao buscar esse tipo de assistência e não permitir que o especialista influencie indevidamente as conclusões da auditoria. Por fim, no caso de ISCs que interajam com a mídia sobre seu trabalho, pode ser necessário considerar uma estratégia para se comunicar com a mídia e o público (especialmente para auditorias controversas ou de alta visibilidade).

Comunicação com as entidades auditadas

É importante que as entidades auditadas sejam mantidas engajadas em todos os assuntos relevantes para a auditoria. Isso é importante para desenvolver uma relação de trabalho construtiva e ajudar a garantir que a equipe de auditoria possa atingir o(s) objetivo(s) da auditoria e conduzir uma auditoria de alta qualidade. A comunicação pode incluir a obtenção de informações relevantes para a auditoria e o compartilhamento, com a Administração e os responsáveis pela governança, de observações oportunas sobre possíveis achados e conclusões. As ISCs podem fornecer requisitos mínimos gerais para seus auditores em relação à comunicação com as entidades auditadas. Por exemplo, as orientações da ISC podem indicar quando os auditores devem se comunicar com as entidades auditadas e o tipo ou nível de detalhes a serem debatidos; ou a política e os procedimentos da ISC podem exigir que as recomendações feitas a uma entidade auditada não sejam tão prescritivas e detalhadas ao ponto de levar os funcionários da ISC a serem percebidos como consultores, em vez de auditores independentes e imparciais.

É recomendável que a equipe de auditoria se comunique com as entidades auditadas em intervalos regulares durante a auditoria. Especificamente, a equipe pode:

- iniciar o processo de comunicação com as entidades auditadas na fase de planejamento e mantê-lo durante toda a auditoria. Como as entidades auditadas podem não ter conhecimento prévio sobre auditorias operacionais, é importante apresentar a elas os objetivos e o processo dessas auditorias;
- envolver as entidades auditadas durante os estágios iniciais da auditoria, em que são definidos: o objeto de auditoria; o(s) objetivo(s) e questões de auditoria; os critérios de auditoria; o período a ser auditado; e os empreendimentos, organizações e/ou programas governamentais a serem incluídos na auditoria. O acesso à documentação, os dados, a confidencialidade/sensibilidade das informações que serão compartilhadas e como elas podem ser usadas e divulgadas no relatório final de auditoria são questões-chave a serem debatidas com a(s) parte(s) auditada(s) no início do processo de auditoria, preferencialmente durante a fase de planejamento;



Os auditores podem manter uma comunicação eficaz com a entidade auditada por meio de:

- reuniões presenciais com funcionários da entidade
- reuniões por teleconferência; e
- comunicação escrita, como cartas e e-mail.

As equipes de auditoria precisam se reunir com a entidade ou entidades auditadas em momentos-chave durante a auditoria, tais como:

- reunião inicial para debater o objetivo, as questões, o escopo e a metodologia da auditoria, bem como os requisitos e prazos de informações;
- reuniões de trabalho para obter informações e dados da(s) entidade(s) auditada(s) e informar a entidade auditada sobre o andamento da auditoria; e
- reunião próxima ao final da auditoria na qual são analisadas e debatidas as conclusões preliminares da auditoria e durante a qual a entidade auditada tem a oportunidade de tecer comentários e fornecer informações adicionais.

Em sua comunicação com a entidade auditada, é importante que os auditores:

- sejam profissionais, respeitosos, corteses e receptivos; e
- mantenham sua independência e imparcialidade.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

- realizar reuniões de atualização com as entidades auditadas ao longo do processo de auditoria e considerar seu feedback. As auditorias geralmente evoluem à medida que a equipe de auditoria aprende mais sobre o tema e mais informações são obtidas e analisadas. O auditor deve manter as entidades auditadas informadas sobre quaisquer alterações significativas nos principais aspectos da auditoria, como, por exemplo, eventuais mudanças nas questões ou critérios de auditoria. A comunicação eficaz pode ajudar a melhorar o acesso a informações e dados, além de oferecer insights melhores sobre as perspectivas das entidades auditadas; e
- proporcionar às entidades auditadas a oportunidade de comentar sobre os achados, conclusões e recomendações da auditoria. Ademais, os comentários das entidades auditadas podem ser utilizados para corrigir erros fatuais e considerar a necessidade de outras alterações nos relatórios finais. As demais divergências de opinião ou outros comentários importantes, juntamente com as respostas da ISC, poderão ser publicados como parte do relatório.

É importante manter um diálogo robusto ao longo de todo o processo de auditoria com as entidades auditadas para alcançar melhorias significativas na governança e ampliar o impacto da auditoria. Nesse contexto, o auditor pode manter interações construtivas com entidades auditadas compartilhando achados e perspectivas preliminares da auditoria à medida que forem desenvolvidos e avaliados durante o trabalho. No entanto, vale lembrar que o auditor também deve manter, em todos os momentos, níveis adequados de independência e imparcialidade ao se comunicar e trabalhar com entidades auditadas de maneira eficaz.

Comunicação com partes interessadas externas

Já se falou da importância de a ISC montar equipes de auditoria que, coletivamente, reúnam os conhecimentos e habilidades necessárias para conduzir a auditoria; e de consultar as partes interessadas dentro da ISC, como especialistas ou metodologistas, em todas as fases da auditoria. Também é apropriado interagir com partes interessadas externas à ISC. Algumas das possíveis partes interessadas externas à organização são:

- comunidades acadêmicas e empresariais;
- organismos internacionais;
- auditores internos;
- cidadãos e seus representantes;
- institutos de pesquisa;
- organizações da sociedade civil (OSCs);
- instituições profissionais;
- representantes de grupos vulneráveis;
- outras organizações não governamentais; e
- peritos jurídicos, se não houver *expertise* dentro da ISC.

A comunicação com as partes interessadas é importante tanto para a liderança da ISC quanto para as equipes de auditoria. Por exemplo, as ISCs precisam cultivar boas relações com várias organizações para promover uma colaboração produtiva.

Além disso, o auditor deve se esforçar para manter boas relações profissionais com todas as partes interessadas envolvidas na auditoria. Ao fazê-lo, deve promover um fluxo de informações livre e franco, tanto quanto os requisitos de confidencialidade permitirem, e conduzir debates numa atmosfera de respeito mútuo e compreensão dos respectivos papéis e responsabilidades de cada parte interessada. Embora a comunicação com as partes interessadas seja importante, é essencial que essa comunicação não comprometa a independência e a imparcialidade da auditoria ou da ISC. Por exemplo, a ISC pode ter políticas e procedimentos que ditam os tipos de detalhes sobre a auditoria, ou sobre a documentação de auditoria, que podem ser compartilhados com partes interessadas externas à ISC.

Comunicação com a mídia e o público

Uma estratégia de divulgação e comunicação com a mídia pode ser importante para informar o público sobre os resultados da auditoria. É uma boa prática tornar os relatórios acessíveis ao público e a outras partes interessadas por meio da mídia, a menos que isso seja proibido por leis ou regulamentos. Relatar publicamente os resultados da auditoria, a menos que isso seja especificamente limitado, torna os resultados menos suscetíveis a mal-entendidos e facilita o acompanhamento para determinar se foram tomadas ações corretivas apropriadas. É importante que as ISCs envidem esforços razoáveis para considerar as necessidades do público e da mídia em suas solicitações de informações sobre o trabalho da ISC. O tratamento dado pelas ISCs a todos os meios de comunicação — impressos ou eletrônicos, locais ou nacionais, nacionais ou internacionais — deve ser equilibrado e equitativo.

É importante que o auditor siga as orientações ou regras da ISC em relação à comunicação com a mídia e o público. Por exemplo, as orientações da ISC podem definir o nível dos funcionários que podem participar de entrevistas com a mídia.

Os princípios para a condução de uma auditoria operacional de qualidade abrangem todo o trabalho do auditor. Portanto, é importante que ele sempre se lembre de...

... entender e cumprir o marco de assegu-
ração e controle de qualidade da ISC;

... considerar a independência, estar ciente
de possíveis ameaças à independência e
denunciá-las, se necessário;

... aderir a todos os requisitos e normas éti-
cas da ISC;

... exercer bom julgamento e ceticismo
profissionais;

... garantir que a equipe de auditoria
apresente, coletivamente, as competên-
cias profissionais necessárias para realizar a
auditoria;

... determinar a materialidade dos temas e
achados da auditoria, documentar ade-
quadamente as evidências e decisões da
auditoria e assegurar a supervisão eficaz da
auditoria;

... avaliar os riscos de auditoria e implemen-
tar estratégias para oferecer assegu-
ração na auditoria;

... planejar e manter uma comunicação efi-
caz e adequada sobre os principais aspec-
tos da auditoria com a entidade auditada e
as partes interessadas; e

... considerar que as auditorias operacionais
exigem níveis significativos de julgamento,
interpretação e ceticismo, porque as evidên-
cias associadas às auditorias operacionais
são tipicamente persuasivas, e não conclusi-
vas, e exigem constante reavaliação.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

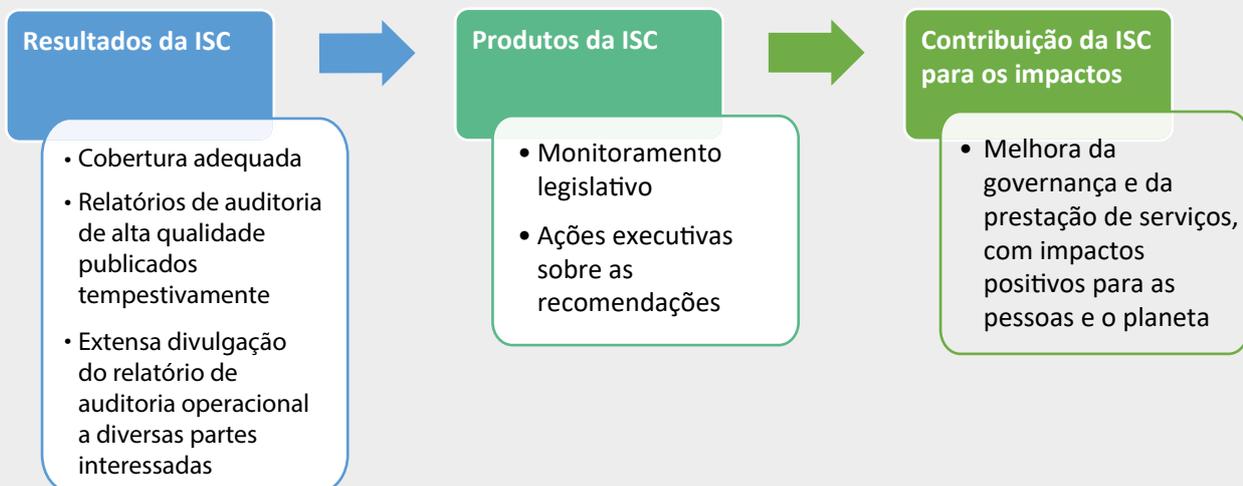
Considerações da IDI para integrar a inclusão e maximizar o impacto das auditorias operacionais

Além dos princípios gerais advindos das ISSAIs de auditorias operacionais, vale destacar duas considerações abrangentes relacionadas a auditorias operacionais: inclusão e impacto da auditoria. Essas considerações não são requisitos da auditoria operacional, ou seja, a auditoria operacional ainda pode estar em conformidade com as ISSAIs, mesmo que essas ações não sejam realizadas. No entanto, a IDI recomenda que as ISCs integrem considerações de impacto e inclusão em todo o processo de auditoria operacional para aumentar o valor e os benefícios proporcionados pela entidade.

Processo de auditoria operacional motivado por impactos

A IDI descreve os “impactos de auditoria” como a contribuição da auditoria da ISC para a geração de efeitos positivos de longo prazo para o planeta e as pessoas (sociedades/grupos/áreas), especialmente aquelas deixadas para trás. Esses impactos de auditoria são gerados por meio de uma cadeia de valor de produtos e resultados da ISC. A **Figura 7** ilustra como poderia ser essa cadeia de valor no caso de auditorias operacionais.

Figura 7: Cadeia de valor de produtos e resultados da ISC



Embora as ISCs tenham controle sobre seus resultados, há muitos fatores que afetam tais resultados e sua contribuição para os impactos. As ISCs fazem parte de um ecossistema. O contexto social, econômico e político do país e as múltiplas partes interessadas, tais como órgãos do Legislativo e do Executivo, organizações da sociedade civil, entidades profissionais, academia, mídia etc., desempenham um papel na geração dos impactos de auditoria.

Embora a ISC possa não ter controle sobre todos eles, ela sempre exerce certa influência. Para maximizar a possibilidade de contribuição da ISC para os impactos por meio de auditorias operacionais, recomendamos que a ISC incorpore considerações sobre impactos de auditoria em todo o processo. Isso pode ser feito perguntando e respondendo a algumas perguntas-chave durante diferentes fases da execução da auditoria.

Perguntas-chave

- Quais são os impactos previstos nesta auditoria operacional?
- O tema selecionado contribuirá para os impactos de auditoria desejados?
- O marco do plano de auditoria levará aos impactos de auditoria desejados?
- As principais partes interessadas estão envolvidas em todo o processo de auditoria?
- As recomendações da auditoria terão impactos positivos, inclusive para as pessoas excluídas?
- As mensagens-chave são transmitidas a todas as partes interessadas relevantes?
- Há processos em vigor para o monitoramento e viabilização adequados dos impactos de auditoria?

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Algumas dicas para melhorar os impactos de auditoria são apresentadas a seguir.

Dicas para melhorar os impactos de auditoria

- ✓ Interagir com a liderança da ISC
- ✓ Manter comunicação constante com as entidades auditadas
- ✓ Criar uma coalizão de partes interessadas
- ✓ Comunicar o valor do seu trabalho
- ✓ Refletir sobre os impactos da auditoria durante todo o processo
- ✓ Seguir as ISSAIs

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Integração de considerações de inclusão em auditorias operacionais

Milhões de pessoas em todo o mundo continuam a viver na pobreza e não têm uma vida digna. Há enormes disparidades de oportunidade, riqueza e poder. A desigualdade de gênero ainda impõe grandes desafios. A pandemia atual aprofundou essas desigualdades. As pessoas são excluídas quando não têm escolhas e oportunidades para participar e se beneficiar dos processos e resultados do governo. As pessoas podem se tornar vulneráveis e ser deixadas para trás devido a muitos fatores, tais como gênero, etnia, idade, classe social, deficiência, orientação sexual, religião, nacionalidade, condição de pessoa indígena, *status* migratório, *status* socioeconômico, distância geográfica, conflitos etc. Em todos os contextos nacionais, é importante que os responsáveis pela governança se assegurem de que as políticas, programas e instituições públicas sejam inclusivas e respondam às necessidades dos grupos marginalizados.

A inclusão dos grupos marginalizados é importante tanto para os resultados quanto para as decisões do governo. Como a auditoria operacional busca contribuir para uma governança e prestação de serviços eficazes, é importante examinar se os responsáveis pela governança têm sido inclusivos e receptivos às necessidades de grupos marginalizados em seu contexto nacional.

É possível examinar aspectos de inclusão nas auditorias operacionais ao:

- **Examinar a inclusão como parte de cada tema da auditoria operacional.** Em auditorias de sistemas nacionais de saúde pública robustos e resilientes, um dos temas examinados poderia ser a preparação de tais sistemas para responder às necessidades de setores marginalizados da população durante emergências (por exemplo, pessoas com deficiência, migrantes e refugiados).
- **Selecionar temas que gerem impactos diretos para os marginalizados.** Com base nas prioridades nacionais, é possível selecionar temas de alta prioridade que impactem diretamente as pessoas marginalizadas. Por exemplo, em países com taxas muito altas de violência contra as mulheres, é possível selecionar a erradicação da violência contra as mulheres como tema de auditoria operacional.
- **Interagir com partes interessadas e beneficiários de setores marginalizados.** O próprio processo de auditoria pode ser inclusivo, envolvendo organizações da sociedade civil (OSCs) que representem grupos marginalizados relevantes, ou buscando contato direto com os setores marginalizados. Tal engajamento geraria muitos benefícios, como, por exemplo, contribuir para um melhor entendimento do assunto, garantindo que as vozes desses setores sejam ouvidas e consideradas em todas as fases da auditoria. Também seria benéfico para a capacidade do auditor de formular recomendações de auditoria relevantes.
- **Compreender o impacto da auditoria nos setores marginalizados.** A inclusão também pode ser considerada um fator para a compreensão do impacto da auditoria. Que diferença a auditoria fará para os setores marginalizados?
- **Comunicar as mensagens-chave das auditorias para aumentar a conscientização sobre os problemas enfrentados por setores marginalizados.**

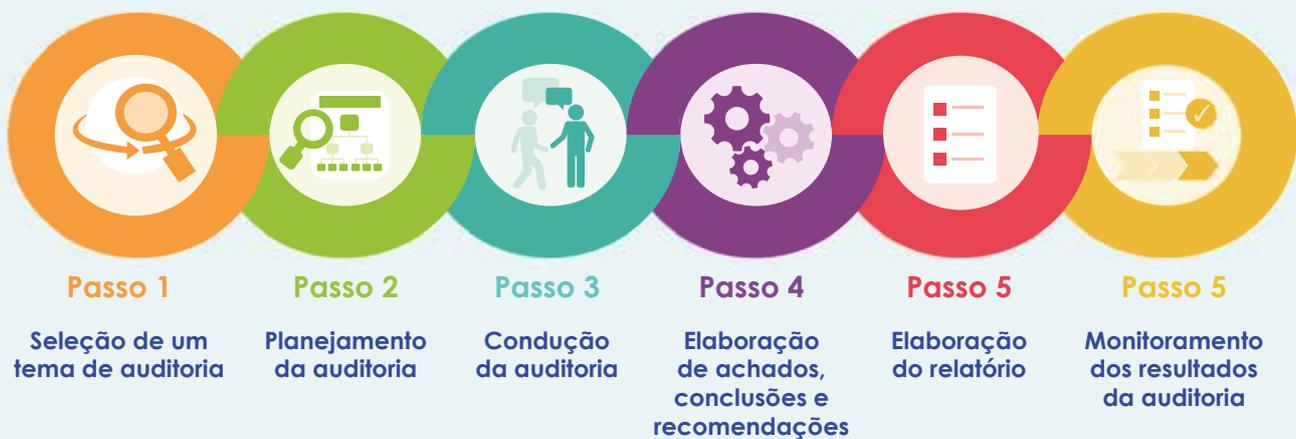
Possíveis questões para examinar a inclusão

- ✓ Como os grupos marginalizados são identificados pelo governo e considerados na implementação das políticas públicas?
- ✓ Quem está sendo excluído e quais são as razões subjacentes para sua vulnerabilidade?
- ✓ Quais fontes desagregadas de dados estão disponíveis e quais são as lacunas de dados?
- ✓ Que ações estão sendo adotadas para determinar as necessidades dos marginalizados?
- ✓ Como o governo garante que os grupos marginalizados sejam incluídos nos processos decisórios?
- ✓ Como o governo garante que os grupos marginalizados sejam informados sobre as decisões e ações do governo?
- ✓ Que ação o governo tomou em relação às recomendações da ISC relacionadas a populações marginalizadas e vulneráveis?

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

O processo de auditoria operacional

Etapas e conceitos importantes



Considerações transversais

Controle de qualidade

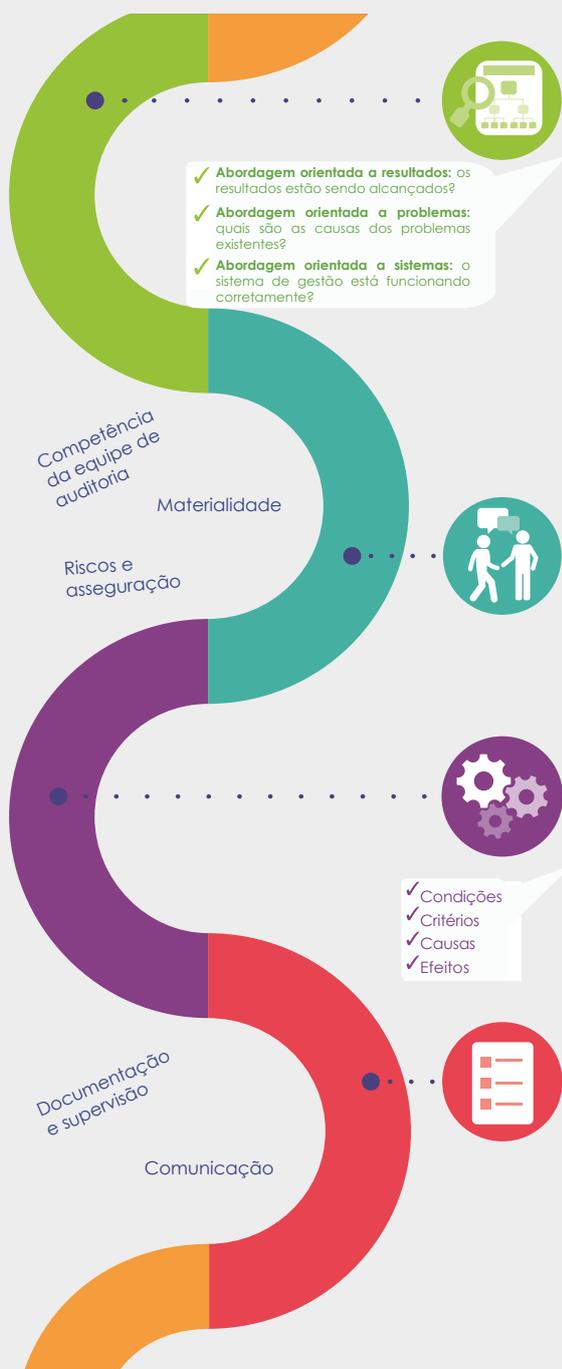
Independência e ética

Julgamento e ceticismo profissionais



Seleção de um tema de auditoria

- **Entender os interesses e prioridades** do ministério, do Poder Legislativo, do governo ou de outras partes interessadas, como organizações da sociedade civil ou o público.
- Usar **critérios de seleção** para garantir que os temas de auditoria sejam significativos, auditáveis e consistentes com o mandato da ISC.
- **Examinar o ambiente de auditoria** conduzindo análises financeiras, de riscos e de políticas públicas.
- **Priorizar os temas de auditoria** e determinar as principais prioridades da ISC.
- **Selecionar um tema** para a equipe de auditoria.



Planejamento da auditoria

- Realizar um **estudo prévio** para entender melhor o tema da auditoria.
- Determinar a **abordagem de auditoria**.
- Definir o(s) **objetivo(s)** para estabelecer o motivo da auditoria.
- Formular as **questões de auditoria** para orientar as áreas específicas da auditoria.
- Identificar **critérios de auditoria** adequados para medir o desempenho da entidade auditada em relação ao esperado.
- Desenvolver uma **metodologia** para orientar a coleta e análise de informações.
- **Documentar** o projeto com, por exemplo, uma matriz e desenvolver um cronograma do projeto.

Condução da auditoria

- Entender a importância de coletar evidências **suficientes e apropriadas**.
- Reunir informações e dados **empregando a metodologia** aprovada.
- **Analisar** as informações e dados coletados usando métodos qualitativos e quantitativos.

Elaboração de achados, conclusões e recomendações

- Identificar os **achados** da auditoria.
- Elaborar a **mensagem** com um equilíbrio adequado entre resultados positivos e negativos.
- Elaborar as **conclusões e recomendações**, conforme o caso.

Elaboração do relatório

- Definir uma estrutura de relatório que **comunique, de forma eficaz**, os resultados da auditoria.
- **Redigir** o relatório de acordo com as orientações da ISC.
- Obter **comentários da entidade auditada** sobre o relatório preliminar.
- Após receber a aprovação da Administração da ISC, finalizar e **publicar** o relatório.
- **Comunicar** os resultados da auditoria às partes relevantes.



Monitoramento dos resultados da auditoria

- Determinar o nível de **progresso** em relação aos achados e recomendações da auditoria.
- Avaliar se os problemas encontrados foram **tratados/solucionados**.
- Determinar os **benefícios** financeiros e não financeiros.
- Identificar áreas para **auditorias futuras**.

Os 3 Es das auditorias operacionais



Economia
Manter os custos baixos



Eficiência
Aproveitar ao máximo os recursos disponíveis



Efetividade
Cumprir os objetivos e alcançar os resultados pretendidos

Dicas

Buscar conhecimentos das partes interessadas internas da ISC, bem como de especialistas externos.

Comunicar-se com as entidades auditadas durante toda a auditoria.

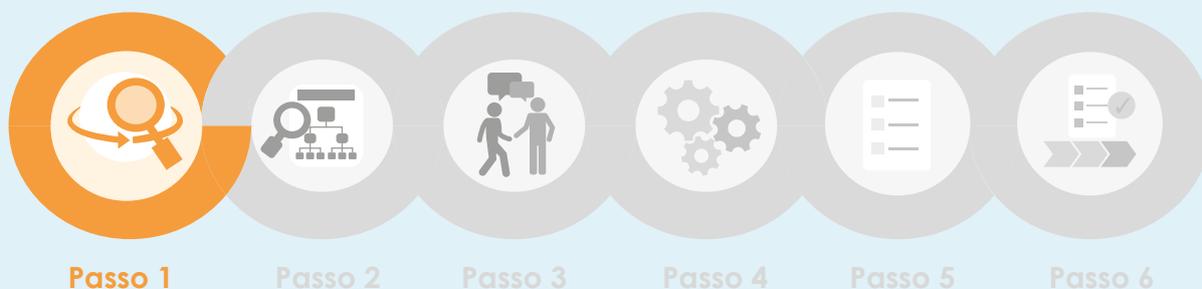
Usar julgamento profissional aplicando conhecimentos, experiências e ceticismo a cada fase da auditoria.

Considerar a inclusão ao projetar, conduzir e relatar.

Considerar o equilíbrio, relatando resultados positivos e eventuais deficiências.

Capítulo 3

Como selecionar os temas da auditoria operacional?



Seleção de um tema de auditoria

- **Entender os interesses e prioridades** do ministério, do Poder Legislativo, do governo ou de outras partes interessadas, como organizações da sociedade civil ou o público.
- Usar os **critérios de seleção** para garantir que os temas de auditoria sejam significativos, auditáveis e consistentes com o mandato da ISC.
- **Examinar o ambiente de auditoria** conduzindo análises financeiras, de riscos e de políticas públicas.
- **Priorizar os temas de auditoria** e determinar as principais prioridades da ISC.
- **Selecionar um tema** para a equipe de auditoria.

De acordo com a ISSAI 3000, o planejamento da auditoria operacional tem duas partes: seleção de temas e planejamento da auditoria. Este capítulo é sobre a seleção. Ele explica como as entidades fiscalizadoras superiores (ISCs) podem selecionar quais temas auditar. O Capítulo 4 trata do planejamento de auditorias operacionais.

O processo de seleção pode variar entre diferentes ISCs. É importante que o auditor entenda como é feita a seleção dos temas de auditoria durante a condução de seu trabalho. Este capítulo oferece orientações gerais com base nos requisitos das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) sobre auditorias operacionais e nas práticas comuns de ISCs.

Este capítulo responderá às seguintes perguntas:

- O que é o processo de planejamento estratégico?
- Como as ISCs examinam o ambiente de auditoria para identificar possíveis temas para suas auditorias operacionais?
- Como surgem as solicitações das partes interessadas externas?

- Por que a ISC consideraria auditar um tema que não seja responsabilidade de uma única entidade auditada?
- Quais critérios as ISCs usam para selecionar temas para auditorias operacionais?

O que é o processo de planejamento estratégico?



A norma

O auditor deve selecionar temas de auditoria por meio do processo de planejamento estratégico da ISC, analisando temas potenciais e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas de auditoria.

Fonte: ISSAI 3000/89.

O planejamento estratégico é o processo de determinação dos objetivos de longo prazo da ISC e identificação da melhor abordagem possível para alcançá-los¹¹. O processo de planejamento estratégico da ISC pode ser considerado como o primeiro passo na seleção de temas, uma vez que abrange a análise de áreas em potencial para a auditoria e define a base para a alocação eficiente de recursos de auditoria (ISSAI 3000/92). Como parte desse processo, a ISC realiza pesquisas para identificar os principais riscos e áreas problemáticas consideradas importantes. A ISC analisa esses assuntos para identificar quais auditorias operacionais são de maior interesse para o público, o governo e o Poder Legislativo; e quais podem agregar mais valor.

O processo de planejamento estratégico utilizado varia de uma ISC para outra. Normalmente, os planos cobrem períodos de vários anos e orientam as ISC na seleção de temas para auditorias operacionais. O plano estratégico normalmente resultará num plano de auditoria operacional de nível inferior, indicando quais temas serão abordados nos próximos um ou mais anos.

¹¹ Isso é diferente do plano estratégico operacional ou organizacional. O plano estratégico de auditoria, no entanto, embasará o plano organizacional.

Os objetivos do plano estratégico de auditoria geralmente são...

... fornecer uma base sólida para a Alta Administração da ISC definir a direção para a futura cobertura de auditoria;

... compreender os riscos enfrentados pelas entidades auditadas e levar esses riscos em consideração na seleção do tema da auditoria;

... identificar e selecionar auditorias operacionais com potencial para melhorar a responsabilização e a administração do setor público;

... comunicar as prioridades da auditoria operacional da ISC às entidades auditadas e ao Legislativo;

... produzir um programa de trabalho que possa ser realizado com os recursos disponíveis; e

... fornecer uma base para a responsabilização da ISC.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

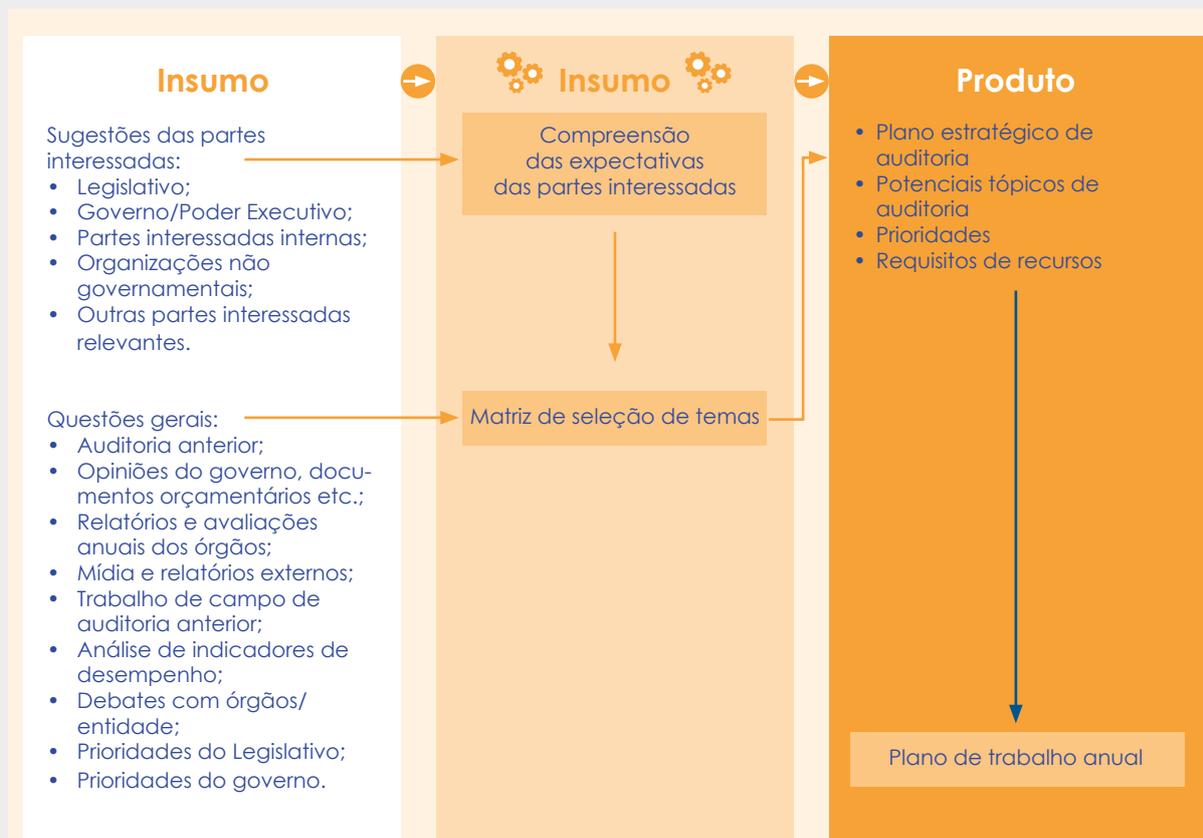
Como as ISCs coletam informações para o processo de planejamento estratégico?

Os temas de auditoria derivam de duas fontes principais:

- Questões gerais que a ISC tenha identificado por meio da varredura do ambiente de auditoria.
- Pedidos ou sugestões das partes interessadas.

A **Figura 8** apresenta um exemplo de como essas duas fontes podem ajudar a ISC a selecionar temas de auditoria.

Figura 8: Como as ISCs podem selecionar temas de auditoria



Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Como as ISCs examinam o ambiente de auditoria para identificar possíveis temas para suas auditorias operacionais?

Normalmente, as ISCs tratam a identificação de novos temas de auditoria operacional como um processo contínuo e não como uma atividade individual. Ideias proveitosas podem surgir em qualquer momento e de muitas fontes. A ISC e o auditor devem estar atentos a novos desafios, riscos e eventos que afetem entidades governamentais.

As entidades auditadas enfrentam pressões internas e externas que podem tornar seu trabalho um objeto adequado de auditoria operacional. Alguns exemplos de pressões comuns são:

- restrições orçamentárias;
- tendências econômicas, sociais e demográficas;
- lançamento de programas novos e complexos;
- disponibilidade de pessoal suficientemente qualificado;
- foco da mídia nas atividades das entidades; e
- mudanças na alta administração.

É importante que as ISCs avaliem os riscos emergentes e em evolução no ambiente de auditoria e respondam em tempo hábil (INTOSAI-P-12/princípio 5). Durante a fase de planejamento estratégico, técnicas como análise de riscos ou avaliação de problemas podem ajudar a estruturar o processo. No entanto, tais técnicas precisam ser complementadas por julgamento profissional para refletir o mandato da ISC e garantir que sejam selecionados temas significativos e auditáveis (ISSAI 3000/93). Se o auditor identificar os riscos antecipadamente e, por meio de uma auditoria operacional, fizer recomendações para mitigá-los, espera-se que isso tenha um impacto significativo na efetividade das entidades auditadas. O Capítulo 4 fornece mais detalhes sobre como identificar e avaliar os riscos.

Muitas ISCs conduzem um programa anual de atualização das avaliações de riscos para as entidades auditadas por elas. Esse processo as ajuda a identificar temas nos quais é provável que possam ter um impacto positivo. Há muitas técnicas diferentes para identificar possíveis temas de auditoria. A **Figura 9** apresenta algumas das formas mais comuns, e a **Figura 10** descreve como o processo funciona na ISC da Zâmbia.

Figura 9: Métodos de identificação de possíveis temas de auditoria

Exame detalhado do ambiente do setor público	<p>As ISCs monitoram questões-chave no setor público para se manterem a par de acontecimentos que possam merecer um exame mais minucioso por meio de auditorias operacionais. Por exemplo, é possível:</p> <ul style="list-style-type: none">• Ler publicações relevantes e relatórios anteriores relacionados a auditorias operacionais, financeiras e de conformidade;• Ouvir a experiência de outros auditores;• Revisar transcrições de debates parlamentares;• Assistir a conferências e seminários;• Promover debates com colegas, partes interessadas e especialistas; e• Considerar a cobertura da mídia sobre o assunto. <p>A vigilância da área é um processo contínuo que garante que o auditor e a ISC estejam sempre de posse de informações atualizadas sobre o que está acontecendo na sociedade e quais áreas podem exigir um exame mais aprofundado.</p>
Revisão de anúncios oficiais	<p>As ISCs devem permanecer atentas a anúncios e publicações oficiais que afetem as entidades auditadas. A seguinte lista de informações pode ser inspecionada pelo auditor:</p> <ul style="list-style-type: none">• Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODSs) da comunidade internacional.• Resoluções da Comissão de Contas Públicas do país ou de uma comissão comparável.• Discurso do chefe de Estado que marque a abertura do ano parlamentar.• Legislação e discursos legislativos.• Orçamentos e diretrizes nacionais.• Outros documentos de políticas públicas (por exemplo, documentos de estratégia ministerial, <i>white papers</i> etc.).• Relatórios anuais das entidades auditadas.• Acontecimentos globais, como temas identificados pela INTOSAI.
Análise financeira	<p>A análise financeira básica requer certa ciência de como o dinheiro entra e sai da entidade auditada. O auditor pode optar por examinar mais de perto certos aspectos relevantes, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none">• Arranjos financeiros complexos;• Fontes novas de receitas e despesas; e• Áreas em que os gastos sejam altos, ou que tenham apresentado rápidas mudanças.
Monitoramento da mídia	<p>As ISCs monitoram a mídia (por exemplo, artigos de jornais, notícias em canais de televisão e rádio e mídias sociais) para identificar as preocupações do público ou de comentaristas sobre os serviços públicos. É importante que o auditor considere uma vasta gama de mídias para poder detectar problemas que possam afetar apenas determinados segmentos da população, como, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none">• Publicações voltadas para pessoas mais velhas que possam fornecer pistas para questões emergentes em áreas como pensões ou tratamento de condições de saúde mais prevalentes entre os idosos.• Publicações regionais que chamem mais atenção para a alocação de recursos do governo central para atividades como transporte público, saneamento e telecomunicações.• Publicações destinadas a gêneros, grupos étnicos ou outros segmentos específicos da população que possam identificar questões relacionadas a serviços públicos (como desfechos de saúde) que estejam tendo impacto desproporcional em seus leitores.

Pesquisas gerais

Uma pesquisa geral (também conhecida como visão geral) geralmente fornece uma compreensão dos objetivos, principais atividades e nível e natureza dos recursos usados pela entidade auditada na execução de suas funções. O auditor pode reunir e avaliar informações sobre contexto, objetivos, atividades, planos, recursos, procedimentos e controles nas entidades ou áreas envolvidas.

A pesquisa geral busca:

- Identificar e revisar as áreas que absorvem um nível significativo de recursos;
- Identificar riscos potenciais para alcançar o uso ideal de recursos;
- Destacar áreas para atenção continuada da auditoria; e
- Propor áreas ou assuntos para auditoria.

O auditor pode realizar pesquisas gerais que cubram:

- Toda uma entidade auditada;
- Um grupo de atividades relacionadas; e
- Grandes projetos ou programas de despesas ou receitas.

A pesquisa geral pode ser uma fonte valiosa de referências para a formulação de propostas para o plano estratégico de auditoria. Quando o auditor coleta informações em seu trabalho de pesquisa geral, é importante registrar todos os fatos e avaliações relevantes em pastas de trabalho de fácil acesso e mantê-las atualizadas.

Geralmente, a pesquisa geral cobre:

- Informações de apoio sobre a entidade auditada;
- Autoridade legislativa significativa;
- Objetivos da entidade auditada;
- Arranjos organizacionais;
- Relações de responsabilização;
- Atividades realizadas;
- Natureza e nível dos recursos utilizados; e
- Procedimentos e sistemas de controle em vigor.

Consideração das opiniões dos cidadãos

As ISCs buscam conhecer e entender como os cidadãos veem o desempenho da entidade auditada e como seus interesses são afetados por tal desempenho.

Os cidadãos podem representar fontes de ideias e de demandas para auditorias operacionais; ao mesmo tempo, podem ser usuários dos relatórios de auditoria operacional. As ISCs buscam obter e manter informações relevantes descrevendo as opiniões do público sobre a operação de organizações ou programas governamentais.

Em sua análise, o auditor deve considerar a inclusão — ou seja, como o desempenho da entidade auditada afeta diferentes setores da sociedade. Por exemplo, ao analisar um programa com foco em habilidades empresariais, o auditor pode considerar se homens e mulheres têm acesso semelhante ao programa e como os participantes homens e mulheres se sentem em relação a sua experiência no programa. Se o auditor identificar diferenças relevantes nas experiências e resultados de diferentes grupos sociais, poderá investigar se alguma alteração poderia tornar os serviços mais inclusivos.

Ao considerar se um tema de estudo é relevante, o auditor pode considerar as preocupações das partes interessadas, o interesse público, os requisitos regulatórios e as consequências para a sociedade.

Articulação com outras partes interessadas externas

As ISCs podem desenvolver relacionamentos com partes interessadas externas e interagir com eles frequentemente para identificar e debater possíveis temas de auditoria.

O auditor pode obter informações sobre temas de auditoria de especialistas no objeto, partes relevantes do governo e auditores internos da entidade auditada.

A comunidade acadêmica também tem pessoas com conhecimentos especializados em áreas específicas de auditoria. Esses acadêmicos podem oferecer uma visão mais objetiva e menos limitada por interesses pessoais. Os acadêmicos podem, portanto, servir como parceiros de debates adequados e, às vezes, como consultores em todos os estágios da auditoria.

As organizações não governamentais podem ser uma fonte útil de ideias. Elas podem ter conduzido suas pesquisas por meio de pesquisas e estudos de caso e podem ter acesso a uma vasta gama de contatos relevantes.

Debates e avaliações internas dentro da ISC

O auditor pode interagir com outros auditores operacionais, financeiros e de conformidade internos à ISC para identificar possíveis temas de auditoria. Por exemplo, os auditores financeiros podem ter encontrado deficiências financeiras que indiquem que um programa não tenha sido implementado de forma eficaz.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Figura 10: Como a ISC da Zâmbia examina o ambiente para identificar possíveis temas de auditoria

ISC da Zâmbia — Uso da avaliação de riscos no planejamento anual

A ISC da Zâmbia usa a observação da área como base principal para a realização de auditorias operacionais. O monitoramento tem como objetivo avaliar áreas nos diversos setores onde houver relatos de insatisfação da população com serviços ou bens prestados por entidades públicas, ou onde forem observados problemas de desempenho por parte das entidades. Também são usados relatórios de auditorias financeiras e de conformidade para identificar áreas potenciais para investigação em auditorias operacionais.

As responsabilidades de vigilância de áreas de determinados setores são alocadas a grupos de, no máximo, três auditores. A tarefa dos auditores é acompanhar a evolução e os problemas do setor durante o ano. A vigilância da área é um processo contínuo em que os auditores coletam informações por meio,

por exemplo, de planos estratégicos e anuais, debates no Legislativo, decisões tomadas pelo Executivo, alocações orçamentárias, mídia e debates públicos com especialistas e outras partes interessadas.

As avaliações do setor são posteriormente compiladas numa avaliação geral de riscos, na qual são apresentados e priorizados possíveis temas selecionados de auditoria operacional em diferentes setores.

Dependendo dos resultados das avaliações, é possível determinar se as áreas são auditáveis ou não, considerando a materialidade, a disponibilidade de informações, o potencial de mudança, as questões de interesse público etc.

Fonte: Manual de Auditoria Operacional da AFROSAI-E, 2016.

Como surgem as solicitações de partes interessadas externas?

Um ministério pode solicitar à ISC que faça uma análise prévia do funcionamento de um novo programa. As ISCs também podem receber solicitações específicas para investigações ou auditorias do Poder Legislativo. Em sua resposta a tais solicitações, a ISC normalmente tem liberdade para acatar sugestões. No entanto, respeitando as leis promulgadas pelo Legislativo que se apliquem a ela, a ISC deve se assegurar de que pode manter sua independência. A menos que especificado de outra forma pela legislação nacional, a escolha final sobre a realização de uma auditoria e sobre a definição dos principais objetivos de pesquisa da auditoria sempre cabe à ISC, e não à parte interessada externa (INTOSAI-P-10/princípio 3).

É importante que o auditor considere as necessidades e os interesses do público-alvo de seu relatório de auditoria ao considerar as solicitações externas. Ao levar essas necessidades em consideração, o auditor pode garantir que o relatório seja útil e compreensível. Por exemplo, o auditor deve considerar quais questões e achados são relevantes para os leitores do relatório. Conforme observado anteriormente, a materialidade pode ser definida como a importância ou relevância relativa do objeto no contexto em que estiver sendo considerado. Além do valor monetário, a materialidade inclui relevância social e política, conformidade, transparência, governança e responsabilização (ISSAI 3000/84).

Para gerar o máximo de valor possível, o auditor deve considerar a materialidade em todas as etapas do processo de auditoria, inclusive quanto aos aspectos financeiros, sociais e políticos

do objeto (ISSAI 3000/83). O objeto pode ser considerado relevante se o conhecimento sobre ele puder influenciar as decisões dos usuários. A determinação da materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários. Seu julgamento pode estar relacionado a um item individual ou a um conjunto de itens.

Por que a ISC consideraria auditar um tema que não seja responsabilidade de uma única entidade auditada?

O plano estratégico de auditoria pode incluir temas que não sejam facilmente atribuíveis a uma única entidade auditada. A auditoria operacional pode se concentrar num único programa, política, entidade ou fundo, ou pode examinar resultados ou sistemas, analisando programas, políticas e entidades que contribuam para o resultado ou sistema. Após uma avaliação da complexidade do objeto e um mapeamento das entidades responsáveis (e do relacionamento entre elas), a ISC deve definir o objetivo e o escopo da auditoria. Isso pode ou não acontecer já no estágio de planejamento estratégico.

Em alguns casos, haverá mais de uma entidade responsável pelo tema de auditoria. Por exemplo, um programa de promoção de novas tecnologias para melhorar a produtividade da agricultura pode envolver as pastas de Agricultura, Meio Ambiente, Finanças, Educação e Comércio Internacional. Será necessário que esses ministérios coordenem suas ações para alcançar os resultados pretendidos.

O risco de problemas de desempenho é maior quando organizações diferentes com objetivos pelo menos parcialmente diferentes contribuem para a implementação da mesma política ou atividade. Quando se consideram os 3 Es (economicidade, eficiência e efetividade), há um risco maior de falhas no desempenho. Um exemplo seria um governo que deseje melhorar a saúde pública aumentando a ingestão de proteína pela população. Para tal, dois ministérios — Saúde e Agricultura — precisariam trabalhar juntos. É bem possível que o Ministério da Agricultura queira aumentar a renda dos agricultores por meio da exportação de proteína animal, ao passo que o Ministério da Saúde preferiria que a carne fosse consumida no mercado interno. É fácil ver como essas tensões podem minar a eficiência e a efetividade das políticas públicas em geral.

Ao considerar o tema da auditoria em programas, políticas ou entidades, é importante ajustar o processo de auditoria: desde a identificação das entidades auditadas e suas responsabilidades até a definição do escopo, critérios e metodologia.

Por meio da identificação cuidadosa dessas atividades como temas de auditoria viáveis, as ISCs podem:

- atender às expectativas de que as auditorias operacionais abranjam todos os órgãos públicos responsáveis pelas despesas públicas e pelo uso de outros recursos públicos;
- promover uma colaboração mais estreita entre as entidades públicas; e
- identificar temas em áreas em que ninguém esteja assumindo a responsabilidade. Para ajudar a identificar essas lacunas, um exercício útil pode ser o mapeamento das linhas de responsabilidade existentes para determinada atividade ou tema. O auditor pode usar a análise RACI para isso¹².

As ISCs também devem considerar se sua seleção de temas individuais se encaixa em qualquer uma de suas estratégias de longo prazo, como, por exemplo, a garantia de uma cobertura equilibrada em todo o governo. A ISC também pode ter como objetivo cobrir um tema amplo em vários relatórios. Por exemplo, tanto a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadas Superiores (INTOSAI) quanto as Nações Unidas deixam claro que, à medida que os países começam a implementar os ODSs, as ISCs podem contribuir para o sucesso da Agenda de Desenvolvimento Sustentável ao auditar a preparação para a implementação dos ODSs e rastrear seu progresso. Para fazer isso de forma eficaz, as ISCs podem, por exemplo, produzir uma série de relatórios de auditoria operacional que façam recomendações oportunas.

Quais critérios as ISCs usam para selecionar os temas de auditorias operacionais?



A norma

O auditor deve selecionar temas de auditoria que sejam significativos e auditáveis, e consistentes com o mandato da EFS.

O auditor deve conduzir o processo de seleção de temas de auditoria com o objetivo de maximizar o impacto esperado da auditoria, tendo devidamente em conta as capacidades de auditoria.

Fonte: ISSAI 3000/90 e ISSAI 3000/91.

Uma vez identificados os possíveis temas de auditoria, a ISC deve priorizá-los para empregar seus recursos e seu tempo de maneira eficiente e eficaz. Durante a seleção de temas de auditorias operacionais, a ISSAI 3000 afirma que a ISC deve considerar os seguintes aspectos:

- relevância (inclusive aspectos financeiros, sociais e políticos) do objeto;
- auditabilidade do tema escolhido;
- disponibilidade de recursos e competências para realizar a auditoria;
- compatibilidade do tema de auditoria com o mandato da ISC; e
- formas de maximizar os impactos (financeiros ou não) da auditoria.

As ISCs podem desenvolver seus critérios e procedimentos de seleção de acordo com os requisitos das ISSAIs. Dois desses métodos — uso de uma matriz de pontuação e comparação entre resumos curtos — são descritos abaixo.

¹² A análise RACI é uma ferramenta que identifica, para um conjunto de atividades: quem é Responsável, quem é responsabilizável [Accountable], quem deve ser Consultado e quem tem de ser Informado.

Uso de uma matriz de pontuação para selecionar temas de auditoria

A matriz de pontuação usa pontuações, complementadas naturalmente pelo julgamento profissional, como um indicador de quais temas de auditoria podem ou devem ser escolhidos. A ISC define os critérios de seleção e pontua cada tema potencial de auditoria em relação a esses critérios.

Os critérios apresentados na **Figura 11** são exemplos que podem ser considerados na priorização e seleção dos temas de auditoria mais viáveis. Vale notar que os critérios debatidos aqui podem não ser exaustivos ou necessariamente relevantes para todas as ISCs. A importância relativa de cada critério dependerá das circunstâncias únicas e do contexto de cada ISC.

Figura 11: Lista ilustrativa de critérios de seleção para tópicos de auditoria

Materialidade	Importância relativa (ou relevância) do objeto no contexto em que estiver sendo considerado. Além do valor monetário, a materialidade inclui relevância social e política, conformidade, transparência, governança e responsabilização.
Auditabilidade	O tema pode ser auditado? É prático auditá-lo? Ele se enquadra no mandato legal da ISC? A ISC tem capacidade para auditar o tema (por exemplo, tem acesso a especialistas que entendam o tema de auditoria)?
Possíveis impactos	O tema terá um efeito poderoso no aumento da economicidade, eficiência e/ou efetividade de ações governamentais?
Riscos para a ISC	Há algum risco estratégico ou de reputação caso o tema de auditoria não seja examinado?
Interesse do Legislativo ou do público	A auditoria do tema abordará alguma questão legal ou oferecerá alguma vantagem para a comunidade? Por exemplo, a auditoria ajudará a promover a inclusão?
Relevância	O tema tem alguma influência ou importância para questões do mundo real, eventos atuais ou o estado atual da sociedade?
Tempestividade	É o momento certo ou apropriado para se auditar o tema? Por exemplo, é muito cedo para examinar o progresso de uma nova atividade?
Auditoria anterior	O tema já foi auditado no passado? Vale a pena auditá-lo novamente? Há alguma nova abordagem de auditoria que possa ser adotada?
Outra auditoria importante planejada ou em andamento	Há alguma outra auditoria sendo planejada ou realizada sobre o tema?
Solicitação de auditorias operacionais	Foi feita alguma solicitação especial de auditorias operacionais? Deve-se levar em consideração a origem da solicitação para determinar sua importância: por exemplo, solicitações do Legislativo, de beneficiários ou de outras partes interessadas externas.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Com base nos critérios apresentados acima, os possíveis temas de auditoria podem ser classificados e priorizados. É importante destacar a necessidade de usar **juízo profissional** no processo de seleção. O Apêndice 4 contém uma ilustração da seleção do tema de auditoria usando uma matriz de seleção do tema de auditoria. A pontuação matemática ali apresentada é uma ferramenta que pode ajudar a identificar temas importantes para auditoria, mas que não substitui o juízo profissional do auditor.

Comparação entre resumos curtos de cada possível tema de auditoria

Esta abordagem não usa um sistema de pontuação. Em vez disso, as equipes de auditoria elaboram resumos simples e curtos dos possíveis temas de auditoria usando um modelo-padrão. A Alta Administração pode, então, revisar facilmente cada opção para ver quais se encaixam em suas prioridades estratégicas. A **Figura 12** ilustra como um resumo pode ser usado.

Figura 12: Exemplo de resumo de tópicos de auditoria

Título	Manejo de resíduos
Contexto	A gestão de resíduos sólidos é uma questão vital de qualidade de vida e saúde para os cidadãos. O governo está gastando cada vez mais com isso e, muitas vezes, empregando fornecedores do setor privado.
Justificativa	A ISC não se debruçou sobre o assunto nos últimos oito anos. Recentemente, o governo adjudicou um contrato vultoso de cinco anos a uma empresa que teve um desempenho ruim em outros contratos de serviços públicos e que apresenta uma situação financeira frágil.
O que a auditoria pode oferecer	A auditoria examinaria se o ministério está obtendo bons resultados de seus contratos com fornecedores do setor privado, o que ofereceria lições importantes para o futuro. Por exemplo, seria examinada a eficiência do processo de aquisições. A intervenção precoce também pode levar à melhoria dos desfechos de saúde para os cidadãos.
Principais riscos	<ul style="list-style-type: none"> • A auditoria pode ser vista como muito precoce na vigência do novo contrato. • Em breve, o especialista interno em contratações comerciais se afastará por um ano, pois estará cedido a outro órgão; portanto, não estará disponível para ajudar na auditoria. • Há outras duas auditorias planejadas no ministério; logo, é possível que o ônus da auditoria seja considerado muito alto. • É necessário encontrar um comparador internacional convincente com o qual comparar o desempenho. • Ao avaliar o desempenho, pode ser difícil estimar qual seria um preço “justo” para os serviços, visto que o ministério nunca prestou esses serviços internamente. Conforme mencionado acima, seria necessário encontrar um comparador internacional adequado. • Para se estimar o custo para a saúde pública de falhas no serviço, será necessário apresentar fortes evidências de uma ligação causal direta entre a má gestão de resíduos e os níveis nacionais de doenças. É necessário prestar muita atenção a outros fatores que possam contribuir para o aumento da incidência de doenças.
Comissão de Contas Públicas/ Interesse parlamentar	O Legislativo está muito interessado no tema. Vários legisladores mencionaram, em debates recentes, que o sistema atual é ruim e que eles frequentemente recebem reclamações de seus eleitores sobre falhas no atendimento ao cliente e na realização de reparos vitais.
Tipo de produto	Auditoria operacional
Orçamento indicativo	US\$ 300 mil
Prazo indicativo	A auditoria levará nove meses, e os relatórios devem ser apresentados até setembro de 2020.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Ao selecionar temas de auditoria operacional, o auditor deve se lembrar de...

... Selecionar temas de auditoria por meio do processo de planejamento estratégico da ISC, analisando temas potenciais e conduzindo pesquisas;

... Garantir que os temas de auditoria sejam significativos, auditáveis e compatíveis com o mandato da ISC;

... Selecionar temas de auditoria que maximizem os impactos, levando em consideração as capacidades de auditoria da ISC;

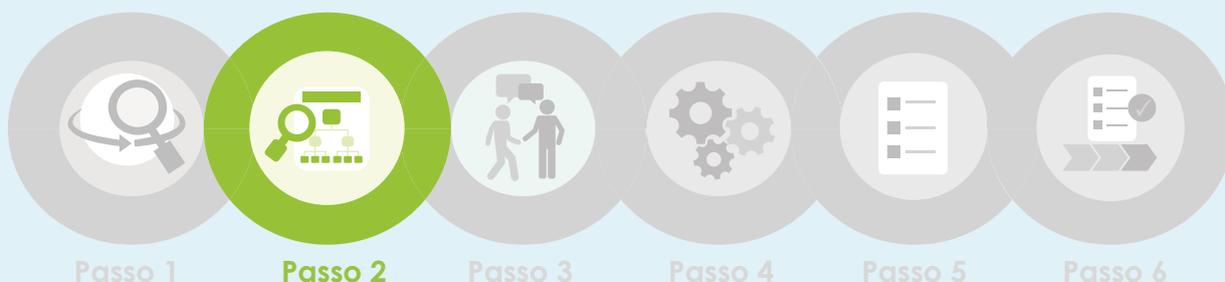
... Usar uma ampla fonte de informações para examinar o ambiente e selecionar os temas de auditoria mais adequados; e

... Adotar critérios apropriados para ajudá-lo a avaliar e selecionar os temas de auditoria.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Capítulo 4

Como planejar uma auditoria operacional?



Planejamento da auditoria

- Realizar um **estudo prévio** para entender melhor o tema da auditoria.
- Definir o(s) **objetivo(s)** para estabelecer o motivo da auditoria.
- Determinar a **abordagem de auditoria**.
- Formular as **questões de auditoria** para orientar as áreas específicas da auditoria.
- Identificar **critérios de auditoria** adequados para medir o desempenho da entidade auditada em relação ao esperado.
- Desenvolver uma **metodologia** para orientar a coleta e análise de informações.
- **Documentar** o projeto com, por exemplo, uma matriz e desenvolver um cronograma do projeto.

Após selecionar o tema da auditoria, a segunda etapa do planejamento da auditoria é seu planejamento. O planejamento da auditoria é uma etapa fundamental para a conclusão da auditoria operacional e é um componente crucial da implementação do **marco de controle de qualidade** de uma ISC. Também é um dos aspectos mais importantes da auditoria operacional, pois o planejamento ajudará a garantir que o auditor possa adquirir os conhecimentos necessários para realizar a auditoria.



A norma

O auditor deve planejar a auditoria de forma a contribuir para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna, de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.

Fonte: ISSAI 3000/96.

O planejamento eficaz consiste na definição de uma estratégia para concluir a auditoria e na elaboração de um plano de auditoria detalhado que inclua o tipo de auditoria, o cronograma, os requisitos de recursos (humanos e financeiros), uma visão geral do tema da auditoria, o escopo (e limitações), o(s) objetivo(s), as questões, os critérios, os riscos e a metodologia.

Desenvolver um bom plano de auditoria é fundamental para estabelecer as bases para avaliar a economicidade, a eficiência e a efetividade da auditoria operacional.

Conforme descreve este capítulo, o planejamento da auditoria inclui muitas etapas sequenciais; no entanto, alguns aspectos devem ser revistos ao longo da auditoria em resposta a alterações nas informações, recursos e cronogramas.

Este capítulo responderá às seguintes perguntas:

- Como conduzir um estudo prévio do tema de auditoria?
- Como determinar a abordagem da auditoria operacional?
- Como desenvolver o(s) objetivo(s) da auditoria?
- Como formular as questões de auditoria?
- Como determinar o escopo da auditoria?
- Como selecionar os critérios de auditoria?
- Como desenvolver a metodologia de auditoria?
- Como gerenciar os riscos durante o planejamento da auditoria?
- Como determinar os prazos e recursos de uma auditoria operacional?
- Como documentar o plano de auditoria?
- Como envolver as partes interessadas internas e externas e a Administração ao planejar uma auditoria operacional?

Como conduzir um estudo prévio do tema de auditoria?



A norma

Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, o auditor precisa adquirir conhecimento suficiente do programa auditado ou da atividade da entidade auditada antes do início da auditoria. Portanto, antes de iniciar a auditoria, geralmente é necessário realizar pesquisa para produzir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis. Esse trabalho preliminar pode ser chamado de pré-estudo.

Fonte: ISSAI 3000/99.

O auditor precisa adotar medidas para garantir que a auditoria seja planejada adequadamente. Para tal, precisará coletar informações sobre o tema da auditoria e as atividades das entidades auditadas. É possível começar com um trabalho preliminar para produzir conhecimento, pensar sobre possíveis projetos de auditoria e avaliar se o tema é auditável. Mesmo que a ISC já tenha considerado se o tema era auditável ao selecionar os temas de auditoria (conforme apresentado no Capítulo 3), as circunstâncias podem ter mudado desde então, ou o auditor pode ter chegado a uma conclusão diferente depois de conduzir seu trabalho preliminar. Esse trabalho preliminar pode ser chamado de estudo prévio. Durante a etapa de estudo prévio, o auditor deve tentar verificar se existem condições para uma auditoria bem-sucedida.



Os controles internos são processos que ajudam a entidade a alcançar seus objetivos, como, por exemplo, executar suas operações de forma eficiente e eficaz, relatar informações confiáveis sobre suas operações e cumprir as leis e regulamentos aplicáveis.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Especificamente, conforme avaliado durante a fase de seleção dos temas da auditoria, o auditor deve determinar se ainda existe a expectativa de que a auditoria agregue valor aos objetivos estratégicos da ISC; melhore a economicidade, eficiência e efetividade do tema da auditoria, fortalecendo os controles internos; e identifique eventuais fraudes, desperdícios e abusos.

Também é importante desenvolver uma compreensão do que não está funcionando bem — as deficiências ou problemas de desempenho que a auditoria pode abordar. Cada ISC aborda o estudo prévio de maneira diferente. Algumas consideram que se trata de um estudo em grande escala realizado antes do planejamento da auditoria, ao passo que outras consideram que faz parte da fase de planejamento da auditoria. O auditor precisa demonstrar conformidade com a abordagem da ISC ao cumprir esta etapa.

É importante desenvolver uma compreensão sólida do tema da auditoria, bem como seu contexto e possíveis impactos, para facilitar a identificação de questões de auditoria significativas e cumprir as responsabilidades de auditoria. A auditoria operacional é um processo de aprendizagem que envolve a adaptação da metodologia como parte da própria auditoria (ISSAI 3000/100).

O estudo prévio deve estar em conformidade com os processos da ISC e deve ser devidamente documentado.

Para determinar se há condições para uma auditoria bem-sucedida, o auditor precisará se basear nas ações realizadas durante a seleção do tema de auditoria; ou seja, coletando informações adicionais que permitam que ele entenda:

- as estruturas da organização, bem como seus papéis, funções, partes interessadas, atividades, processos, recursos e tendências;
- os objetivos organizacionais;
- os controles internos aplicáveis;
- fatores ambientais internos e externos que afetem as entidades e programas em análise;
- restrições externas que afetem os produtos e resultados;
- o que está funcionando bem (e o que não está) nas entidades e programas em análise;
- critérios em vigor ou que possam ser desenvolvidos para avaliar o desempenho; e
- até que ponto as atividades promovem a inclusão de todas as partes afetadas.

O auditor deve coletar essas informações durante todo o processo de auditoria; no entanto, a maior parte dessas informações básicas deve ser coletada no início da auditoria, durante as fases de planejamento e de condução da auditoria. É importante ressaltar que o auditor e sua equipe precisam ser flexíveis e pragmáticos quanto aos métodos de coleta adotados para obter essas informações. Ao conduzir o estudo prévio, o auditor provavelmente precisará coletar informações de várias fontes, algumas das quais são identificadas na **Figura 13**.

Figura 13: Fontes de informações



Durante o estudo prévio, também é fundamental garantir que a equipe tenha documentado sua **independência** e comece a trabalhar diretamente com as partes interessadas dentro e fora da ISC, conforme a necessidade. Para fazer isso de forma eficaz, pode ser necessário realizar análises das partes interessadas para que seja possível identificar as partes internas (por exemplo, especialistas jurídicos, metodologistas e especialistas técnicos), suas funções e interesses, o grau previsto de seu envolvimento na auditoria e sua importância em termos das informações que podem fornecer. O auditor também pode ter de fazer o mesmo trabalho para as partes externas, como, por exemplo, grupos comerciais, associações e especialistas externos à organização. Para um exemplo dessas análises, ver o Apêndice 5.



O envolvimento de partes interessadas internas, como especialistas jurídicos, economistas ou indivíduos com conhecimento técnico, no início da auditoria pode permitir que o auditor identifique rapidamente informações e fontes de dados, pontos de contato e metodologias que podem ajudá-lo no planejamento da auditoria. É fundamental que o auditor documente as principais decisões tomadas pela equipe ao se reunir com essas partes interessadas e que as mantenha em seus arquivos de auditoria.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Após a identificação das partes interessadas internas, algumas ISCs as convidam a participar de uma reunião inicial. Durante a reunião, o auditor deve conversar com essas partes interessadas sobre as possíveis abordagens que adotará, o(s) objetivo(s) da auditoria, as questões de auditoria, as opções de projeto e possíveis pontos de contato que conheçam o tema da auditoria. Se o auditor realizar tal reunião, é importante considerar se deve fornecer documentos às partes interessadas com antecedência para ajudar a embasar os debates. Por exemplo, se a auditoria for complexa ou envolver novas questões ou áreas temáticas, a equipe pode decidir que seria útil fornecer materiais adicionais ou informações de apoio para auxiliar os participantes da reunião. Ao realizar a reunião durante o estudo

prévio, o auditor pode descobrir que as partes interessadas estão mais aptas a contribuir para o desenvolvimento do escopo e da metodologia da auditoria. É fundamental que o auditor documente as principais decisões tomadas pela equipe como resultado dessa reunião e as mantenha em seus arquivos de auditoria.

É importante que as equipes de auditoria conheçam as entidades auditadas antes de iniciar a coleta de informações ou dados. Durante a reunião inicial com as entidades auditadas, a equipe debaterá o motivo da auditoria, e o auditor apresentará a equipe aos funcionários, revelará suas necessidades de informações de auditoria e conversará sobre escritórios e locais onde realizar o trabalho, entre outras coisas. Reunir-se com funcionários das entidades auditadas durante o estudo prévio aumenta a capacidade do auditor de obter as informações necessárias para determinar se o tema é auditável e se existem condições para uma auditoria bem-sucedida. Essas reuniões também permitem que a equipe de auditoria ouça e leve em consideração as perspectivas e contribuições dos funcionários no início da auditoria. Assim como nas reuniões de abertura, é importante que o auditor documente os resultados da reunião e quaisquer decisões importantes que a equipe venha a tomar durante os debates. O Apêndice 5 contém um exemplo de pauta usada para esse tipo de reunião.



As reuniões iniciais com a entidade auditada podem ajudar o auditor a se beneficiar da experiência dos funcionários para identificar rapidamente informações relevantes e refinar o(s) objetivo(s), o escopo e a metodologia da auditoria. É fundamental que o auditor documente as principais decisões tomadas pela equipe como resultado da reunião e as mantenha em seus arquivos de auditoria.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Medidas que o auditor pode adotar durante o estudo prévio

- ✓ Revisar auditorias anteriores de sua entidade fiscalizadora superior sobre o mesmo tema e conduzir pesquisas contextuais, analisando a documentação produzida pela entidade auditada, inclusive políticas e relatórios de desempenho.
- ✓ Reunir-se com consultores e organizações externas que tenham experiência com o tema da auditoria. Tais organizações podem incluir as Nações Unidas, organizações doadoras, organizações da sociedade civil, organizações não governamentais e outras com expertise e experiência na área.
- ✓ Analisar reportagens da mídia sobre questões relevantes ao tema da auditoria.
- ✓ Estudar iniciativas governamentais relevantes para entender seus objetivos, abordagens e financiamento.
- ✓ Revisar os relatórios de desempenho e responsabilização sobre o programa elaborados pelos órgãos responsáveis. Isso pode dar à equipe de auditoria um melhor entendimento dos detalhes funcionais e financeiros desses órgãos e revelar as áreas de maior preocupação.
- ✓ Realizar "reuniões de abertura" com as principais partes interessadas internas para debater possíveis abordagens, perguntas de pesquisa, opções de projeto e pontos de contato com conhecimentos sobre o tema de auditoria.
- ✓ Realizar uma reunião com a entidade auditada para debater suas necessidades de informação e aprimorar seu entendimento sobre a auditabilidade do tema e a existência de condições para uma auditoria bem-sucedida.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Como determinar a abordagem da auditoria operacional?



A norma

O auditor deve escolher uma abordagem de auditoria orientada a resultados, problemas ou sistemas, ou uma combinação dessas opções.

Fonte: ISSAI 3000/40.

A abordagem geral da auditoria é um elemento central de qualquer auditoria e é um elo importante entre o(s) objetivo(s) da auditoria e as questões da auditoria. Há três abordagens comuns para auditorias operacionais: orientadas a resultados, a problemas ou a sistemas. É importante que o auditor considere se pretende usar apenas uma ou uma combinação dessas abordagens ao elaborar o(s) objetivo(s) de auditoria e as questões de auditoria.



A abordagem orientada a resultados busca respostas para perguntas como:

- Quais resultados foram alcançados?
- As entidades auditadas cumpriram seus objetivos?

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

A **abordagem de auditoria orientada a resultados** avalia se os objetivos dos resultados ou produtos foram alcançados ou se os serviços estão operando conforme planejado. Nesta abordagem, o auditor deve expressar os achados na forma de um desvio dos critérios de desempenho. Suas recomendações visarão a eliminar esses desvios tratando de sua(s) causa(s). Na abordagem orientada a resultados, o auditor deve estudar o desempenho em termos de economicidade, eficiência e efetividade e relacionar suas observações às metas, objetivos, regulamentos ou critérios de auditoria. Se os critérios forem difíceis de determinar, pode ser necessário trabalhar com especialistas para desenvolver critérios confiáveis.

A **abordagem de auditoria orientada a problemas** geralmente começa com um problema preliminar que pode precisar ou não ser verificado durante a auditoria. Logo, esta abordagem coloca ênfase especial no exame, verificação e análise das causas dos problemas de desempenho. O auditor pode usar esta abordagem quando houver um consenso claro sobre determinado problema, mesmo que não haja uma declaração clara dos resultados ou resultados desejados. Se a abordagem orientada a problemas for usada, as conclusões e recomendações do auditor serão baseadas no processo de análise e confirmação de causas usando critérios que permitam avaliar como fatores específicos contribuem para o problema identificado. Uma tarefa importante na abordagem de auditoria orientada a problemas é a análise das causas do problema a partir de diferentes perspectivas.



A abordagem orientada a problemas busca respostas para perguntas como:

- Quais são as causas dos problemas?
- Até que ponto o governo pode resolver os problemas?

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.



A abordagem orientada a sistemas busca respostas para perguntas como:

- Quais são os papéis e responsabilidades dos indivíduos?
- Quais são os fluxos de informação relevantes?
- Existe um sistema de monitoramento de boa qualidade?
- Os processos são avaliados periodicamente e adequadamente?

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

A **abordagem de auditoria orientada a sistemas** examina o bom funcionamento dos sistemas de gestão. Se o auditor usar esta abordagem, poderá descobrir que os *benchmarks* de desempenho e os princípios de boa gestão serão úteis como critérios para avaliar as condições de economicidade, eficiência ou efetividade, mesmo quando houver falta de um consenso claro sobre determinado problema, ou quando os resultados ou os produtos não estiverem claramente definidos. Para ajudar os usuários dos relatórios a entender a importância das deficiências no desempenho dos sistemas de gestão, é importante identificar as razões das deficiências

e estabelecer vínculos plausíveis sobre como as deficiências afetam as operações. Se bem utilizado, este tipo de auditoria busca responder a uma grande variedade de questões para descrever como as atividades estão funcionando, as causas de eventuais deficiências e até que ponto é possível melhorar.

Conforme prevê a ISSAI 3000/40, também é possível combinar abordagens de auditoria. Por exemplo, uma auditoria da implementação das metas dos ODSs seria uma combinação de abordagens de auditoria orientadas a resultados e a sistemas. Tal auditoria usaria a abordagem de Todo o Governo (WoG). A abordagem WoG transfere o foco do desempenho para os resultados que o governo busca alcançar para enfrentar determinado problema ou desafio social, em vez das operações de um único programa, agência ou entidade. Neste caso, surgiria uma situação conforme a que é ilustrada na **Figura 14**.¹³

13 Mais informações sobre a abordagem WoG estão disponíveis em ISAM (<https://www.idi.no/en/isam>) e <https://www.effectiveservices.org/assets/CES Whole of Government Approaches.pdf>.

Figura 14: Relações ao se auditar mais de uma entidade



Fonte: *Some considerations on external audits of SDG implementation* (Le Blanc, David; Montero, Aranzazu Guillan, 2020)

Como desenvolver o(s) objetivo(s) da auditoria?



A norma

O auditor deve estabelecer uma definição clara do(s) objetivo(s) de auditoria que se relacione com os princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade.

Fonte: ISSAI 3000/35.

O(s) **objetivo(s) de auditoria** estabelece(m) o(s) motivo(s) para se conduzir a auditoria. O(s) objetivo(s) fornece(m) o ponto de partida para a elaboração das questões de auditoria que guiarão o trabalho do auditor. Como resultado, a redação do(s) objetivo(s) é importante e pode influenciar os resultados da auditoria. O(s) objetivo(s) da auditoria deve(m) ser elaborado(s) visando a maximizar os benefícios e impactos da auditoria, incorporar o conceito de **materialidade** e buscar avaliar a **economicidade, eficiência e efetividade** do tema de auditoria (ver GUID 3910/35–42 e GUID 3920/24–30). Ao definir o(s) objetivo(s) da auditoria, o auditor deve considerar o mandato da ISC e os motivos da auditoria.

O auditor pode pensar no(s) objetivo(s) da auditoria como uma declaração neutra da(s) meta(s) da auditoria. Essa declaração constitui a base para a elaboração das questões de auditoria (analisadas posteriormente neste capítulo). Dependendo das necessidades da auditoria, o auditor tem a flexibilidade de declarar seu(s) objetivo(s) na forma de uma afirmação ou de perguntas. De qualquer modo, é importante considerar os seguintes fatores ao desenvolver os objetivos:

- Os objetivos da auditoria estão estruturados em termos claros e simples?
- Os objetivos são específicos, viáveis, justos e objetivos, neutros em termos de política e mensuráveis?
- Os objetivos estão estruturados de forma a permitir que o auditor chegue a uma conclusão inequívoca?
- Os objetivos fornecem informações suficientes às entidades auditadas e partes interessadas para entender facilmente por que está sendo conduzida a auditoria e quais são seus focos e seus objetivos?

Figura 15: Exemplos de objetivos de auditoria formulados de forma adequada e inadequada, conforme a abordagem de auditoria

Abordagem de auditoria	Exemplos
<p>Abordagem orientada a problemas</p>	<p>Proteção do hábitat de peixes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulação adequada: Determinar por que o Departamento de Pesca e Meio Ambiente não aplicou as principais leis sobre pesca e as políticas sobre hábitat. • Formulação inadequada: Determinar como o Departamento de Pesca e Meio Ambiente falhou em seu propósito. <p><i>Este objetivo não fornece à entidade auditada e às partes interessadas informações suficientes para entender por que está sendo conduzida a auditoria e quais são o foco e o objetivo da auditoria.</i></p> <p>Ensino básico (K-12): Escolas públicas de ensino médio com mais alunos em situação de pobreza e escolas menores oferecem menos disciplinas acadêmicas preparatórias para a universidade</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulação adequada: Examinar porque as escolas públicas de ensino médio com mais alunos em situação de pobreza e as escolas menores oferecem menos cursos acadêmicos. • Formulação inadequada: Examinar porque as escolas em áreas empobrecidas estão oferecendo formação profissional em vez de preparar os alunos para a faculdade. <p><i>Este objetivo sugere que a formação profissional seja uma solução menos eficiente para o problema de educar os alunos pobres e não fornece a base para se chegar a conclusões claras e inequívocas.</i></p>
<p>Abordagem orientada a resultados</p>	<p>Avaliação de funcionários do setor de entretenimento</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulação adequada: Avaliar em que medida foram implementadas as principais disposições sobre imposto de renda. • Formulação inadequada: Avaliar a conformidade do setor de entretenimento com as disposições das regras do imposto de renda. <p><i>Este objetivo não identifica claramente quem está sendo auditado ou a base para a auditoria. Também tem escopo amplo e não ajuda a auditoria a chegar a conclusões claras e inequívocas. Trata-se mais de um objetivo de auditoria de conformidade que de auditoria operacional. Por fim, este objetivo não permite ao auditor distinguir entre problemas sociais e problemas relacionados ao desempenho do governo.</i></p> <p>Estabilização do rendimento dos agricultores: há um conjunto abrangente de ferramentas, mas a baixa aceitação dos instrumentos e a supercompensação precisam ser abordadas.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulação adequada: Avaliar em que medida as ferramentas de gestão de riscos e crises foram implementadas e estão gerando os resultados previstos. • Formulação inadequada: Avaliar quais ferramentas de gestão de riscos e crises foram mais capazes de fornecer resultados. <p><i>Este objetivo busca realizar uma análise orientada a resultados sem critérios adequados para quantificar a "melhor realização de resultados". O escopo é excessivamente amplo e o objetivo pode não ser alcançável.</i></p>
<p>Abordagem orientada a sistemas</p>	<p>Avaliação do uso de subsídios governamentais para educação e monitoramento das atividades dos beneficiários desses subsídios</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulação adequada: Avaliar até que ponto os sistemas dos órgãos responsáveis dispõem dos controles necessários para monitorar como os beneficiários usam os recursos. • Formulação inadequada: Avaliar se os órgãos estão monitorando os beneficiários de subsídios para garantir que os fundos estejam sendo usados adequadamente. <p><i>Este objetivo não estabelece claramente o escopo da revisão e introduz subjetividade na terminologia que utiliza, o que pode ser difícil de sustentar com critérios objetivos.</i></p> <p>Avaliação da resposta do sistema de gestão ao desastre do tsunami</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulação adequada: Avaliar até que ponto os sistemas e procedimentos de gestão permitem uma resposta suficientemente rápida e apropriada ao desastre do tsunami. • Formulação inadequada: Avaliar se medidas adicionais poderiam ter sido tomadas para responder ao desastre do tsunami de forma mais eficaz. <p><i>Este objetivo pressupõe que houve uma resposta ruim e não especifica o alvo da auditoria, tornando-a muito ampla para ser acionável.</i></p>

Fonte: Adaptado do Gabinete do Auditor-Geral do Canadá; do Controlador e Auditor-Geral da Índia; e do GAO dos EUA.

Como formular as questões de auditoria?

Após elaborar o(s) objetivo(s) e a abordagem de auditoria, o auditor deve formular questões de auditoria específicas para orientar seu trabalho. As questões de auditoria devem fluir do(s) objetivo(s) geral(is) da auditoria. Normalmente, elas são mais específicas para abordar os temas que o auditor pretende descrever ou avaliar durante a auditoria. O objetivo é que as questões de auditoria cubram todos os aspectos do(s) objetivo(s) da auditoria). Cada uma das abordagens descritas acima pode levar o auditor a formular as questões de auditoria de forma diferente. Assim como na elaboração do(s) objetivo(s) de auditoria, é fundamental que a equipe reflita cuidadosamente sobre a redação das questões de auditoria, pois isso terá consequências para as decisões, os tipos de informações coletadas, os métodos de coleta de informações e dados, a abordagem analítica e os tipos de achados e conclusões alcançadas. Se o auditor optar por decompor suas questões de auditoria em subquestões, deve se certificar de que sejam complementares, que não sejam sobrepostas e que sejam coletivamente exaustivas para a abordagem da questão geral de auditoria (ISSAI 3000/37).

As questões de auditoria são descritivas (o que significa que descrevem uma condição) ou avaliativas (o que significa que avaliam uma condição em relação a critérios, e podem ser normativas ou analíticas) (GUID 3920/31–37). As questões de auditoria descritivas podem assumir várias formas. Algumas são facilmente respondidas, ao passo que outras são mais difíceis. Por exemplo:

- Quais são as características dos beneficiários do Programa Escola Rural?
- O que se sabe sobre o número de trabalhadores envolvidos na atividade X (tanto os servidores diretos do governo quanto os funcionários de empresas conveniadas com o governo)?
- Quais são os arranjos institucionais implementados pelo governo para alcançar a coerência vertical e horizontal das atividades relacionadas a compras públicas sustentáveis?
- Como o governo interage com partes interessadas não governamentais para implementar iniciativas relacionadas à eliminação da violência contra as mulheres?

As questões avaliativas de auditoria podem variar amplamente, desde a avaliação da economicidade atual de determinado programa até a análise prospectiva de eventos futuros. Há cinco tipos de questões avaliativas de auditoria, conforme demonstra a **Figura 16**. O uso dessas questões de auditoria não é mutuamente exclusivo. Por exemplo, uma auditoria operacional com uma questão que avalie a efetividade também pode prever a avaliação de controles internos.

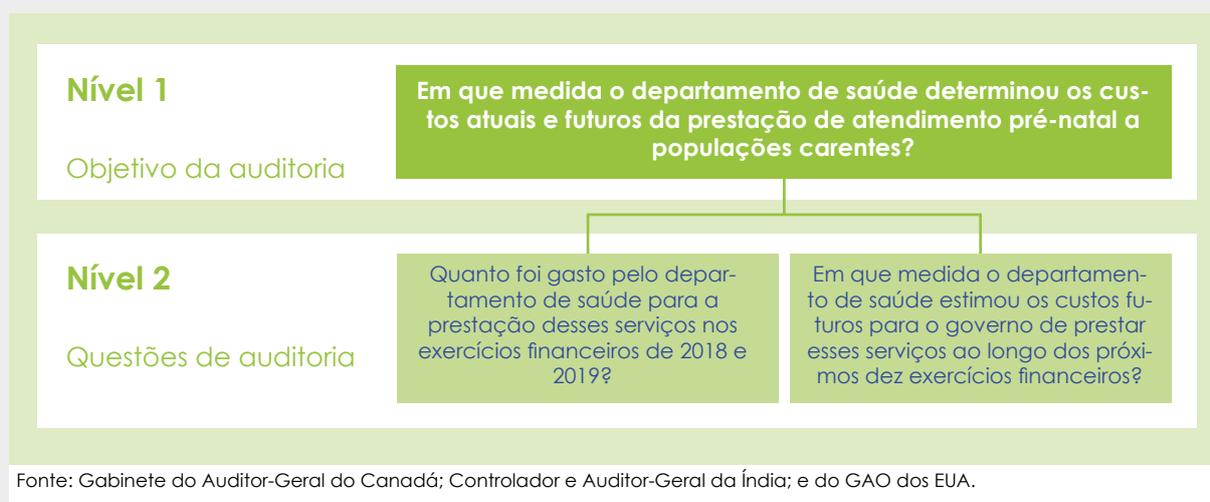
Figura 16: Tipos de questões avaliativas de auditoria, conforme a abordagem de auditoria

Tipo de questão	Descrição	Abordagem de auditoria e exemplo
<p>1 Economicidade e eficiência de programas</p>	<p>As questões com foco na economicidade e na eficiência abordam os custos e os recursos utilizados para atingir os resultados de um programa.</p>	<p>Abordagem orientada a problemas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Quais fatores explicam a variação nos custos de atendimento de diferentes hospitais públicos?
<p>2 Análise prospectiva</p>	<p>As questões de análise prospectiva fornecem análises ou conclusões sobre informações baseadas em suposições relativas a eventos que possam ocorrer, juntamente com possíveis ações que a entidade auditada possa tomar em resposta a eventos futuros capazes de afetar a economicidade, eficiência ou efetividade.</p>	<p>Abordagem orientada a problemas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Quais desafios, se houver, os alunos de escolas com altas taxas de pobreza enfrentarão ao se prepararem para a universidade nos próximos 20 anos? <p>Abordagem orientada a resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> Como os padrões federais propostos para a segurança de acampamentos juvenis podem afetar os índices gerais de lesões e doenças entre as crianças?
<p>3 Efetividade e resultados do programa</p>	<p>As questões que se concentram na efetividade e nos resultados de programas geralmente medem a maneira e a extensão em que um programa está alcançando suas metas e objetivos e, portanto, também podem examinar a qualidade da implementação do programa.</p>	<p>Abordagem orientada a resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> Até que ponto os programas internacionais de apoio à merenda escolar seguem as boas práticas para esses programas estabelecidas pelas Nações Unidas? <p>Abordagem orientada a sistemas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Em que medida os sistemas e procedimentos de gestão permitiram uma resposta suficientemente rápida e adequada às catástrofes?
<p>4 Controles internos</p>	<p>As questões de controles internos referem-se a uma avaliação de um sistema de controles internos de uma organização que tenha sido desenhado para fornecer segurança razoável de operações eficazes e eficientes e relatórios financeiros e de desempenho confiáveis.</p>	<p>Abordagem orientada a resultados:</p> <ul style="list-style-type: none"> Até que ponto os controles internos em vigor ajudam a garantir a obtenção dos resultados desejados? <p>Abordagem orientada a sistemas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Até que ponto o Ministério do Trabalho garante que as medições de desempenho de seus programas de formação profissional sejam válidas, confiáveis e completas?
<p>5 Conformidade</p>	<p>As questões de conformidade referem-se ao cumprimento de critérios estabelecidos por leis, regulamentos, cláusulas contratuais, acordos de concessão e outros requisitos que possam afetar a aquisição, proteção, uso e disposição dos recursos da entidade e a quantidade, qualidade, tempestividade e custo dos serviços que a entidade produz e disponibiliza. Conforme já foi dito, auditorias operacionais podem incluir elementos de auditorias de conformidade.</p>	<p>Abordagem orientada a sistemas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Até que ponto os projetos financiados pelo Programa de Reparos Emergenciais de Rodovias cumprem os requisitos de elegibilidade do programa federal?

Fonte: Gabinete do Auditor-Geral do Canadá; Controlador e Auditor-Geral da Índia; e do GAO dos EUA.

Há várias técnicas que o auditor pode usar para elaborar as questões de auditoria. Uma delas é preparar uma pirâmide de análise de problemas, como aquela modelada na **Figura 17**. O propósito de tal ferramenta é dividir o objetivo da auditoria em várias perguntas mais detalhadas para construir uma pirâmide. Isso permite que o auditor considere todas as dimensões de suas questões de auditoria. O objetivo da auditoria, apresentado no nível 1, busca avaliar até que ponto o Departamento de Saúde identificou os custos atuais e futuros do atendimento pré-natal a populações empobrecidas. O nível 2 identifica as questões de auditoria que a equipe precisará responder durante a auditoria para alcançar o objetivo da auditoria.

Figura 17: Exemplo de análise de problemas

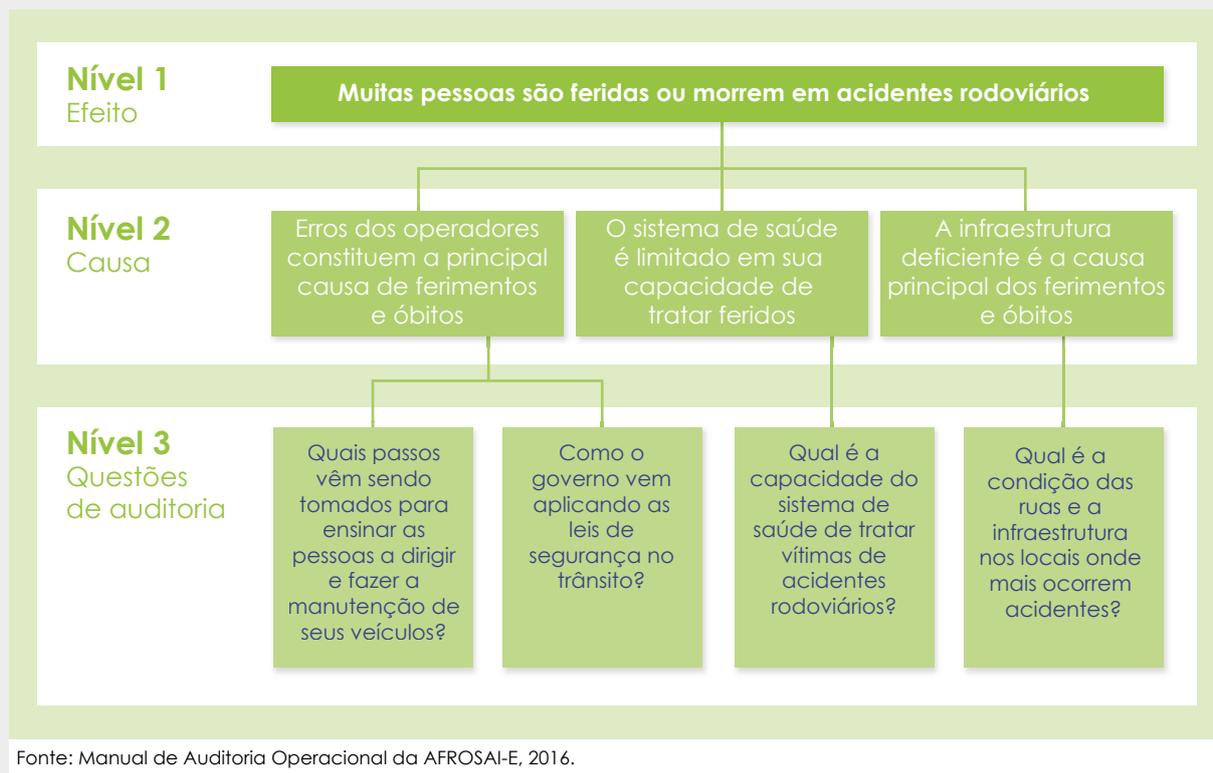


Esta técnica permite que o auditor avalie a viabilidade de responder às questões de auditoria e desenvolva a lógica subjacente à atividade de auditoria.

Uma segunda técnica consiste em realizar uma análise de causa e efeito, como aquela modelada na **Figura 18**. Dependendo da auditoria, isso pode envolver duas etapas distintas. O primeiro passo é determinar se os resultados esperados foram alcançados ou se um sistema está funcionando conforme o previsto. Se não for esse o caso, pode haver um problema de desempenho, e o auditor precisaria considerar se a análise poderia ser levada um passo adiante para levantar hipóteses e analisar as causas. Na abordagem orientada a problemas, o principal problema de desempenho e os principais fatores e causas identificados preliminarmente podem fazer parte do plano de auditoria original.

O efeito, apresentado no nível 1, fornece o ponto de partida para avaliar as causas hipotéticas identificadas no nível 2. As causas potenciais fornecem a base para o desenvolvimento de questões de auditoria, que são identificadas no nível 3.

Figura 18: Exemplo de análise de causa e efeito



A formulação de questões de auditoria é um processo iterativo no qual o auditor especifica e refina repetidamente as questões, levando em consideração informações novas e conhecidas sobre o assunto e a viabilidade de se obterem respostas. É importante que o auditor permita que a auditoria evolua para obter informações adicionais e mais *insights* sobre subproblemas e causas. Ao fazer isso, também é fundamental que documente quando, como e por que as questões de auditoria foram modificadas de forma a fornecer um registro completo da auditoria. Se forem feitas alterações significativas, é necessário informar as entidades auditadas sobre tais alterações.

Como determinar o escopo da auditoria?

O escopo define o limite da auditoria e aborda aspectos como questões específicas que o auditor pretende fazer e o tipo de estudo que pretende realizar. Em particular, o escopo da auditoria define o assunto que o auditor avaliará e relatará, os documentos ou registros a serem examinados, o período a ser estudado e os locais a serem incluídos. O escopo é diretamente afetado pelo(s) objetivo(s) e questões da auditoria. Como resultado, pode ser necessário modificar o escopo à medida que o auditor coletar informações e adquirir mais conhecimentos sobre o objeto da auditoria. O auditor também deve considerar os impactos de eventuais mudanças em seus objetivos ou questões de auditoria no escopo da auditoria. O desenvolvimento do escopo da auditoria é uma parte crucial do plano de auditoria. Ver GUID 3910/24–26 e GUID 3920/21–23 para informações adicionais.

O auditor pode estabelecer o escopo da auditoria respondendo às perguntas listadas na **Figura 19**.

Figura 19: Perguntas de escopo

O quê?	<ul style="list-style-type: none">• Quais perguntas ou hipóteses específicas estão sendo examinadas?• Quais são os principais processos relevantes para a auditoria?• Qual objeto será avaliado e relatado?• Quais recursos estão disponíveis para realizar a auditoria?• Quais questões, processos e recursos não serão abordados?
Quem?	<ul style="list-style-type: none">• Quais órgãos e organizações têm responsabilidades ou perspectivas relevantes para a auditoria?• Quem, nos órgãos e organizações relevantes, está mais bem posicionado para fornecer evidências apropriadas e suficientes para responder às perguntas de auditoria?• Quem é responsável por garantir a confiabilidade das informações e dados relevantes para a auditoria?• Quais organizações ou pessoas serão excluídas?
Onde?	<ul style="list-style-type: none">• Quais locais serão cobertos?• Onde estão os documentos e registros que precisam ser examinados?• Quais locais serão excluídos?
Quando?	<ul style="list-style-type: none">• Qual prazo será coberto?

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

O auditor também deve considerar muitos fatores adicionais ao decidir sobre o escopo da auditoria. Por exemplo, pode ser necessário limitar o escopo com base na disponibilidade de fontes e dados confiáveis. Também pode ser necessário refinar o escopo com base nos seguintes aspectos:

- recursos disponíveis para executar a auditoria, inclusive o acesso a auditores com as habilidades necessárias para implementar metodologias complexas, como, por exemplo, especialistas em metodologia;
- acesso a especialistas no objeto;
- custos de viagem; e
- restrições de tempo da auditoria.

O escopo da auditoria pode incluir quaisquer questões que tenham levado a recomendações em relatórios de auditoria anteriores, caso essas questões permaneçam relevantes. Os exemplos de escopo abaixo são adaptados de vários relatórios de auditoria operacional já publicados.

Exemplos de escopo de auditoria

1. Proteção do hábitat de peixes, do Relatório de Primavera 2009 do Comissário do Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável. Relatório do Gabinete do Auditor-Geral do Canadá, 2009.

A auditoria incluiu a Administração de Proteção do Hábitat de Peixes, as disposições sobre prevenção da poluição da Lei de Pesca e as duas políticas (a Política de Hábitat e a Política de Conformidade e Execução) que estabelecem as intenções do governo relacionadas a essas disposições. A auditoria incluiu as políticas, programas e atividades do programa de pesca e oceanos e certos acordos com outras partes que dão suporte à administração e garantem o cumprimento dessas disposições. A auditoria não se concentrou nas avaliações ambientais exigidas pela Lei de Avaliação Ambiental, que podem ser desencadeadas por autorizações ministeriais ao abrigo das disposições da Lei da Pesca.

2. Gestão da expansão do Programa Academias. Relatório do Gabinete Nacional de Auditoria do Reino Unido, 2012.

A auditoria avaliou a implementação da expansão do programa pelo Departamento de Educação desde maio de 2010 e a adequação de seu financiamento e estrutura de supervisão em todo o setor acadêmico (inclusive as instituições fundadas antes de maio de 2010). A expansão ainda estava em fase inicial e havia dados limitados de tendências sobre o desempenho acadêmico das escolas desde que ingressaram no programa expandido. A auditoria examinou o aspecto do desempenho das academias como parte do futuro programa de custo-benefício. O relatório não cobriu o financiamento de capital nem avaliou em profundidade o impacto da expansão do financiamento ou dos serviços de autoridades locais.

3. Gestão de reclamações de consumidores. Relatório do Gabinete do Auditor-Geral do Botsuana, 2008.

A auditoria incidu sobre as atividades desenvolvidas pelo Gabinete de Defesa do Consumidor para gerir as reclamações dos consumidores durante os exercícios financeiros de 2003 a 2006. A abrangência da auditoria foi nacional. Os dados de reclamações de consumidores relativos aos anos financeiros de 2003 e 2004 não estavam disponíveis.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Como selecionar os critérios de auditoria?



A norma

O auditor deve estabelecer critérios de auditoria adequados que correspondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e estejam relacionados aos princípios de economicidade, eficiência e/ou efetividade.

Fonte: ISSAI 3000/45.

Uma vez determinado o escopo, é hora de considerar os critérios que permitirão medir o desempenho das entidades auditadas em relação às expectativas.

O que são os critérios de auditoria?

Os critérios de auditoria identificam a expectativa, ou o estado exigido ou desejado, em relação a um tema de auditoria, representando padrões razoáveis e alcançáveis de desempenho em relação aos quais é possível avaliar a **economicidade, eficiência e efetividade** das atividades. Em resumo, são os padrões com base nos quais as evidências de auditoria devem ser julgadas. Nesse sentido, os critérios fornecem um contexto para avaliar as evidências e entender os achados, conclusões e recomendações do relatório de auditoria (ver GUID 3910/55–60 e GUID 3920/38–43).

CrITÉRIOS são necessários em todas as auditorias em que o desempenho estiver sendo avaliado. Conforme já foi explicado, tais avaliações podem incluir aspectos de conformidade sempre que esses forem relevantes para o desempenho das entidades auditadas. Os critérios de auditoria podem representar uma expectativa sobre “o que deveria ser” de acordo com leis ou regulamentos, “o que é esperado” de acordo com boas práticas ou “o que poderia ser” em condições melhores. Nesse sentido, os critérios podem ser qualitativos ou quantitativos, gerais ou específicos, ou um modelo normativo (ou seja, normas relacionadas a aspectos de conformidade, quando relevantes para o desempenho, ou a economicidade/eficiência) para o objeto em questão. Alguns exemplos de critérios são:

- leis e regulamentos aplicáveis ao funcionamento das entidades auditadas;
- objetivos, políticas e procedimentos estabelecidos pelas entidades auditadas;
- padrões ou normas tecnicamente desenvolvidos;
- pareceres de especialistas;
- procedimentos para uma função ou atividade;
- práticas empresariais definidas;
- contratos ou acordos de subvenção;
- *benchmarks* ou indicadores de desempenho estabelecidos pela ISC, pelas entidades auditadas ou por outras entidades ou setores relevantes;
- desempenho de períodos anteriores; e
- critérios utilizados em auditorias semelhantes ou por outras ISCs (observação: será necessário garantir que esses critérios ainda sejam válidos).

Como escolher os critérios de auditoria?

Ao selecionar os critérios de auditoria operacional, é importante fazê-lo de forma objetiva. O processo requer consideração racional e bom **juízo profissional**. Às vezes, os critérios de auditoria são fáceis de definir, como quando as metas definidas pelo Legislativo ou pelo governo são claras, precisas e relevantes. No entanto, nem sempre é esse o caso. Por exemplo, os critérios relevantes podem não estar aparentes no início da auditoria, e as metas de desempenho aplicáveis podem ser vagas, conflitantes ou inexistentes. Da mesma forma, é possível

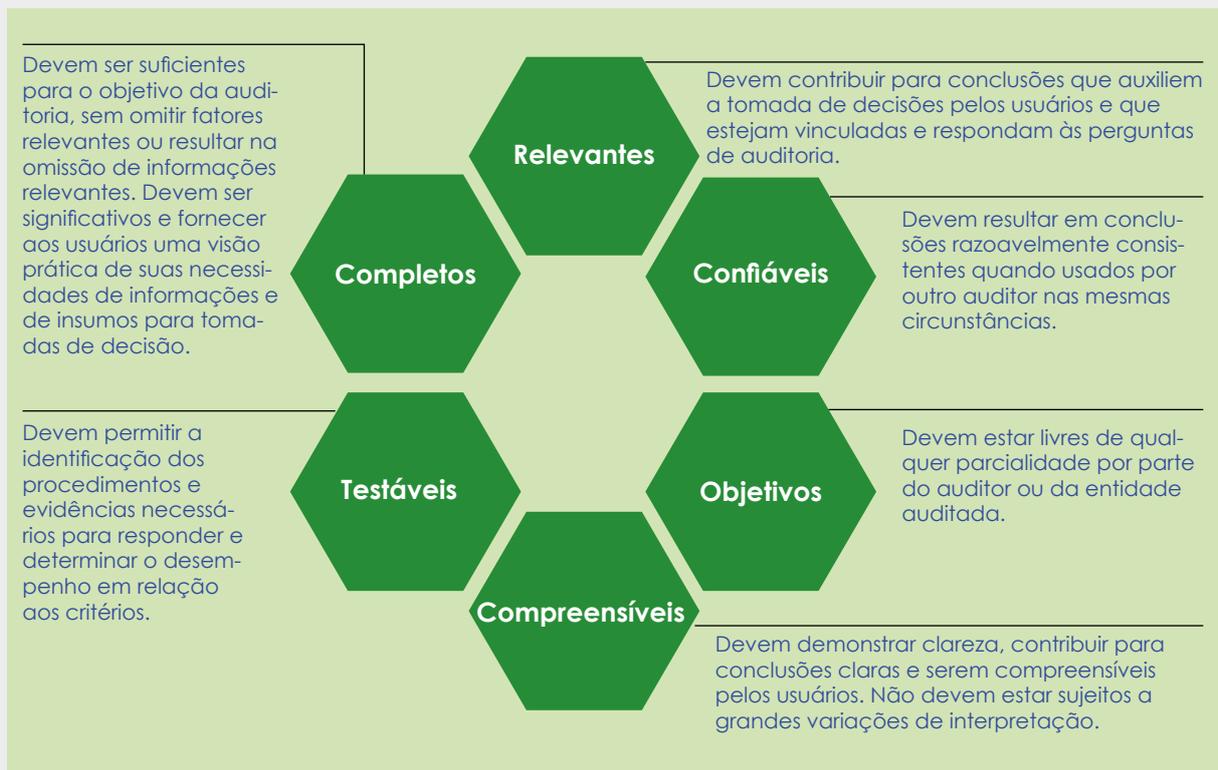
que os critérios ou padrões estabelecidos pelas entidades auditadas não correspondam a um bom desempenho, o que exige que o auditor selecione, adapte ou, até mesmo, desenvolva critérios adicionais que possam constituir referenciais de desempenho mais adequados. Em muitos casos, o auditor pode concluir que uma mistura de critérios das entidades auditadas e de outras fontes represente o marco ideal para avaliar o desempenho. No entanto, em todas essas situações, será útil realizar alguma atividade de auditoria antes de selecionar os critérios a fim de garantir a materialidade e permitir que o auditor se informe melhor sobre os problemas e as boas práticas associadas.

Para selecionar objetivamente os critérios de auditoria, é importante ter:

- compreensão geral da área a ser auditada e familiaridade com documentos legais e outros documentos relevantes, bem como estudos e auditorias recentes na área a ser auditada;
- bom conhecimento dos motivos e fundamentos legais do tema da auditoria e dos objetivos fixados pelos Poderes Legislativo ou Executivo; e
- conhecimento geral de práticas e experiências em outros programas ou atividades governamentais relevantes ou similares.

É essencial que os critérios selecionados sejam adequados ao tema e ao(s) objetivo(s) da auditoria). Critérios adequados devem ser relevantes, confiáveis, objetivos, compreensíveis, testáveis e completos. A importância relativa dessas características é uma questão de **juízo profissional**, que deve ser exercido durante o processo de seleção. Isso é demonstrado na **Figura 20**.

Figura 20: Atributos de critérios adequados



Fonte: GAO e GUID 3910: Conceitos centrais de auditoria operacional, 2019.



Alguns critérios podem ser altamente legítimos aos olhos da entidade auditada, como seus próprios objetivos, políticas ou procedimentos. No entanto, o auditor deve ser crítico ao considerar a adequação de tais critérios e não presumir que o cumprimento de normas próprias por parte da entidade seja um sinal de bom desempenho. As organizações podem definir padrões internos muito tímidos para que possam alcançá-los. Nesses casos, o auditor deve buscar critérios adicionais para avaliar o desempenho, como, por exemplo, benchmarks relevantes utilizados no setor.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

De acordo com a ISSAI 3000/49, o auditor deve debater os critérios de auditoria selecionados com as entidades auditadas como parte do planejamento e condução da auditoria. Isso ajuda a garantir um entendimento compartilhado e comum de quais critérios serão usados como referência para avaliar o objeto. Pode, também, ajudar a resolver questões relativas à legitimidade e aplicabilidade. Esse debate pode ser especialmente útil nos casos em que o auditor selecionar critérios diferentes daqueles usados pelas entidades auditadas para medir seu próprio desempenho. No entanto, embora a transparência e a obtenção de informações relevantes das entidades auditadas sejam importantes, em última análise, é responsabilidade do auditor — e não das entidades auditadas — selecionar critérios adequados para a auditoria com base na natureza da auditoria e nas questões de auditoria.

A **Figura 21** apresenta exemplos de critérios de auditoria em relação a suas perguntas de auditoria correspondentes.

Figura 21: Critérios e questões de auditoria correspondentes

Questão de auditoria	Critérios
Em que medida o ente de gestão ambiental atende aos requisitos da Lei da Água?	De acordo com a Lei da Água, o ente é obrigado a apresentar um relatório anual ao Legislativo sobre a aplicação da lei.
Em que medida o ente de educação está cumprindo os prazos para a adjudicação de contratos?	O ente estabeleceu prazos internos para a adjudicação de diferentes tipos de contratos.
Em que medida o ente de gestão agrícola estabeleceu processos para garantir que os pagamentos de auxílio sejam devidamente realizados?	As políticas do ente exigem que sejam estabelecidos processos para determinar a elegibilidade de potenciais beneficiários e recuperar eventuais valores pagos erroneamente.
Em que medida o ente de saúde consegue garantir que os fornecedores de água potável estejam realizando testes de qualidade da água, conforme é exigido?	Os regulamentos de testes de água determinam os tipos e resultados exigidos dos testes realizados em água destinada ao consumo humano.
Em que medida o departamento de tecnologia da informação do ente de defesa está tomando medidas para proteger as informações confidenciais dos funcionários?	Padrões técnicos determinam as etapas a serem seguidas pelo ente para proteger as informações confidenciais dos funcionários.
Em que medida o programa de subsídios do Ministério da Justiça contribuiu para os resultados desejados na população-alvo?	Os objetivos do programa descrevem os resultados desejados e as medidas associadas para avaliar o progresso na consecução de tais objetivos.
Em que medida o programa de redução de carbono do ente ambiental atingiu a meta de reduções nas emissões de carbono?	As metas de redução de emissões de carbono determinam os níveis desejados de reduções num período de cinco anos.
Há mecanismos em vigor para aumentar a conscientização e a adoção dos ODSs e da Agenda 2030 pelas partes interessadas no país?	De acordo com o guia de referência da Agenda 2030, os países devem instituir diversas estratégias de comunicação para engajar/informar diferentes segmentos da sociedade, bem como integrar o público.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Conforme observado anteriormente, às vezes os critérios não existem, não são apropriados ou não são facilmente mensuráveis. Nesses casos, é possível adaptar ou desenvolver novos critérios. Novos critérios geralmente não são criados do zero; em vez disso, muitas vezes são derivados de critérios existentes, princípios de pesquisa em ciências sociais, ou normas de práticas profissionais. Por exemplo, é possível: identificar e possivelmente adaptar critérios usados em temas ou operações de auditoria semelhantes; revisar a literatura existente e identificar os critérios de medição usados por especialistas na área; ou reunir-se com funcionários, especialistas, consultores ou grupos focais para determinar *benchmarks* de desempenho com base em circunstâncias e práticas comparáveis, inclusive no ambiente internacional. Quando o auditor elabora os critérios, eles precisam ser válidos e convincentes para um leitor comum. Os critérios elaborados pelo auditor geralmente são validados por pareceres de especialistas independentes e amplamente reconhecidos.

Também é importante debater os critérios com as entidades auditadas, explicando porque foram necessários critérios adicionais e como eles foram validados. As entidades auditadas podem ter suas próprias opiniões sobre sua aplicabilidade, ou identificar outras informações relevantes sobre a adequação dos critérios que não sejam do conhecimento do auditor. Também é útil obter o *feedback* das entidades auditadas sobre o uso dos critérios, pois isso pode aumentar a probabilidade de que elas concordem com os achados e recomendações do relatório e tomem as medidas necessárias. Caso a entidade auditada não concorde com os critérios selecionados, o auditor pode buscar ajuda de especialistas terceirizados para conciliar as diferentes perspectivas. No entanto, embora o envolvimento e o *feedback* das entidades auditadas sejam importantes, vale destacar que, em última análise, é responsabilidade da equipe de auditoria elaborar os critérios adequados. Assim, se permanecer algum desacordo, a equipe de auditoria pode optar por manter seus critérios e justificar sua decisão no relatório de auditoria.



Se o auditor optar por elaborar os critérios, deve se certificar de consultar partes interessadas internas e externas, conforme o caso. Além disso, deve considerar o tempo e os recursos humanos necessários para elaborar e validar novos critérios e verificar se eles são proporcionais ao custo e à importância geral da auditoria.

Por exemplo, se o auditor estiver desenvolvendo critérios com base em pareceres de especialistas, é especialmente importante que o processo de seleção seja transparente e defensável. Alguns fatores a serem considerados como parte desse processo são:

- Como a equipe de auditoria identificará e coletará informações dos especialistas (por exemplo, painéis, pesquisas, grupos focais etc.);
- A combinação apropriada de especialistas para garantir a variedade desejada de perspectivas, organizações ou setores;
- As certificações, reputação e experiência dos especialistas;
- O nível real e percebido de independência dos especialistas com base em potenciais conflitos de interesse relacionados a posição, afiliação, ativos, fontes de renda e outras circunstâncias relevantes; e
- Fatores que o especialista considerará ao formar seu parecer.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Como desenvolver a metodologia de auditoria?



A norma

Durante o planejamento, o auditor deve desenvolver os procedimentos a serem usados para coletar evidências de auditoria suficientes e apropriadas, que respondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria.

Fonte: ISSAI 3000/101.

Depois de determinar o(s) objetivo(s), questões, critérios e escopo da auditoria, será necessário considerar quais metodologias são apropriadas para a auditoria, bem como o tempo e os recursos disponíveis. A metodologia deve descrever como serão coletadas e analisadas as informações para responder às questões de auditoria. É possível usar uma variedade de métodos, e os mais comuns são apresentados na **Figura 22**.

Figura 22: Benefícios e considerações de métodos selecionados de coleta de informações

Método	Benefícios	Considerações
<p>Entrevista Debate com uma ou mais pessoas, por telefone, internet ou pessoalmente, para entender suas perspectivas sobre um programa ou atividade.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Permite uma compreensão aprofundada da perspectiva do entrevistado. • Muitas vezes, pode ser organizada e concluída com relativa rapidez. • Permite a coleta de informações sobre temas sensíveis. • Pode oferecer flexibilidade para obter informações rapidamente em resposta a declarações feitas durante a entrevista. 	<ul style="list-style-type: none"> • Precisa ser realizada cuidadosamente para garantir consistência e permitir comparações. • Não permite análise estatística. • É necessário muito tempo para identificar e analisar padrões ou tendências em várias entrevistas.
<p>Coleta de documentos Revisão de documentos coletados da entidade auditada e outras fontes.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Costuma ser considerada uma opção mais confiável que as evidências testemunhais coletadas durante as entrevistas. • Geralmente fornece boa profundidade e variedade de informações. 	<ul style="list-style-type: none"> • A integridade, autenticidade, autoridade e confiabilidade da fonte devem ser cuidadosamente consideradas (mais informações no Capítulo 5). • O acesso a informações pode ser mais difícil nos casos em que a entidade auditada não fornecer prontamente evidências documentais.
<p>Observações diretas e inspeção Observação física de programas, pessoas, bens ou eventos relacionados à auditoria para coletar informações qualitativas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Permite observar diretamente os programas, pessoas, bens ou eventos relacionados à auditoria. • Pode fornecer contexto para as questões relacionadas à auditoria. 	<ul style="list-style-type: none"> • As observações destinadas a responder direta ou parcialmente às questões de auditoria podem ser complexas. • Requer planejamento detalhado e programação cuidadosa. • A observação pode afetar o comportamento da pessoa ou situação observada. • Pode exigir recursos significativos para viagens e participação da equipe.
<p>Enquetes/pesquisas Abordagem para coleta de informações ou dados usada para reunir evidências de uma população a partir de conjunto-padrão de perguntas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Permite coletar informações de várias pessoas. • Os dados podem ser usados para diferentes tipos de análise. • Dados sobre variáveis selecionadas podem ser generalizáveis e precisos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Faz uso intensivo de recursos e tempo. • Requer planejamento e testes cuidadosos. • Pode exigir análises demoradas.
<p>Visitas ao local Viagens a determinada localização geográfica para aplicar métodos de auditoria.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Pode combinar diferentes métodos, tais como entrevistas, revisão de documentos e observações diretas ou inspeções físicas. • Pode aumentar a eficiência dos gastos combinando vários métodos durante uma só visita. 	<ul style="list-style-type: none"> • Requer planejamento prévio detalhado e programação cuidadosa. • Pode exigir recursos significativos para viagens e participação da equipe. • Requer entendimento detalhado de como a entidade auditada ou o(s) objeto(s) da(s) visita(s) estão organizados.
<p>Revisões de arquivos e observações estruturadas Instrumentos de coleta de informações ou dados usados para registrar sistematicamente observações e informações extraídas de registros.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Resulta num conjunto de dados estruturado e confiável que pode ser usado para oferecer suporte a análises quantitativas ou qualitativas. • Ferramenta eficaz para coletar os dados necessários para avaliar o cumprimento dos requisitos legais ou regulamentares. • É capaz de fornecer dados que podem ser generalizados para um programa ou população. 	<ul style="list-style-type: none"> • Requer tempo e recursos significativos. • Requer planejamento prévio detalhado e o desenvolvimento de ferramentas válidas de coleta de dados. • Pode não permitir a determinação da causa das deficiências identificadas.

Método	Benefícios	Considerações
<p>Métodos de pequenos grupos Coleta de informações de um grupo de pessoas usando ferramentas como grupos focais (conversas facilitadas em pequenos grupos) e painéis de especialistas.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Os debates podem revelar questões não abordadas em entrevistas individuais. • É um método adaptável para diferentes necessidades de auditoria. • Os especialistas podem fornecer perspectivas consensuais sobre questões ou atividades. 	<ul style="list-style-type: none"> • Os custos de viagens de honorários dos especialistas podem ser altos. • A análise pode ser difícil e demorada devido ao volume e diversidade de informações.
<p>Dados secundários Dados coletados por outra pessoa, como órgãos governamentais, universidades ou instituições de pesquisa.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Pode ser mais rápido que outros métodos de coleta de dados. • Os dados podem ser mais completos que aqueles coletados pelo próprio auditor. • As verificações de qualidade podem já ter sido concluídas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Os dados podem não corresponder ao objetivo da auditoria. • Os dados podem ser difíceis de acessar. • Pode exigir um tempo significativo para avaliar a confiabilidade dos dados.
<p>Estudos de caso Coleta aprofundada de dados para um ou mais eventos complexos, incidentes ou locais que buscam responder a questões complexas, tais como "por quê" ou "como".</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Pode permitir uma avaliação aprofundada das atividades, facilitar a análise de semelhanças e diferenças entre operações em localidades diversas ou ilustrar aspectos de processos ou as consequências de falhas em programas usando exemplos específicos do "mundo real". • Permite a coleta de informações mais detalhadas sobre um tema ou eventos complexos. • A abordagem pode permitir a corroboração das evidências e aumentar a confiabilidade e a validade dos resultados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pode exigir tempo e recursos substanciais. • A análise pode ser demorada. • A seleção dos estudos de caso terá um impacto significativo na coleta de informações e nos achados.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Após a identificação das informações e dados, será necessário pensar, durante a fase de planejamento, sobre como analisar esses dados. Alguns métodos de análise podem ser considerados durante o desenvolvimento da metodologia, inclusive os que são apresentados na **Figura 23**.

Figura 23: Benefícios e considerações de métodos selecionados de análise de dados

Método	Benefícios	Considerações
<p>Análise de conteúdo Método para estruturar e analisar informações qualitativas complexas obtidas de múltiplas fontes, como entrevistas ou um grande número de documentos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Permite a identificação de padrões ou tendências em dados significativos para as perguntas e objetivos da auditoria. • Permite que os dados orientem o desenvolvimento de categorias analíticas. • Pode ser usado para embasar o uso de outros métodos. • Permite que dados não estruturados sejam resumidos, analisados e relatados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Faz uso intensivo de recursos e tempo. • Pode levar a resultados inutilizáveis se implementado incorretamente. • Requer planejamento e treinamento da equipe.
<p>Análise estatística e modelagem Uso de <i>software</i> e modelos computacionais para identificar tendências, padrões e correlações em grandes conjuntos de dados.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Possibilita a identificação de padrões e correlações em grandes quantidades de dados. • Oferece um meio eficiente e estruturado de analisar grandes quantidades de dados quantitativos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Requer experiência significativa no uso de <i>software</i> de análise de dados. • Pode exigir tempo e recursos significativos para estruturar os dados de forma que possam ser analisados usando <i>software</i> de análise de dados. • Normalmente, não identifica a causa de padrões ou correlações.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Ao formular os métodos de coleta e análise de dados, será necessário garantir que as abordagens usadas permitam que a equipe obtenha evidências que abordem o(s) objetivo(s) de auditoria e respondam às questões de auditoria. Além disso, o auditor deve considerar os riscos e limitações resultantes da experiência da equipe; limitações de custo e tempo; e a disponibilidade e confiabilidade dos dados (ver seção sobre gestão de riscos abaixo para mais informações). Na maioria dos casos, será benéfico usar vários métodos para coletar e analisar dados e, assim, corroborar informações de várias fontes.



Vale notar que, embora as decisões iniciais sobre a metodologia de auditoria sejam tomadas durante a fase de planejamento, pode ser necessário refinar ou ajustar a metodologia durante o trabalho. Isso será analisado em mais detalhes no Capítulo 5.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Exemplos de aplicação de métodos de auditoria

Obrigações de Reciclagem de Embalagens; 2018.

Para realizar esta auditoria, a equipe usou vários métodos de coleta e análise de informações, tais como:

- 1. Entrevistas** com partes interessadas para entender sua opinião sobre o objetivo do programa, seu desempenho, o nível de fraudes e erros presentes e a supervisão do governo.
- 2. Observação direta** da equipe central de conformidade de embalagens do órgão ambiental para compreender como o programa funciona e é monitorado.
- 3. Análise de conteúdo** da legislação, documentos de políticas públicas, notas informativas do departamento, relatórios de auditoria, relatórios setoriais e outros relatórios de auditoria relevantes já publicados.
- 4. Análise estatística** do Banco de Dados Nacional de Resíduos de Embalagens para determinar o número de empresas registradas e credenciadas no programa, o valor da receita relatada como tendo sido gerada pelo programa e as tendências no peso relatado das embalagens recicladas.

As Diretrizes Federais de Monitoramento e Avaliação incorporam a maioria, mas não todas as principais práticas; 2019.

Para realizar esta auditoria, a equipe usou vários métodos de coleta e análise de dados, tais como:

- 1. Análise de conteúdo**, baseando-se em documentação e entrevistas sobre as diretrizes da agência relativas a 28 práticas principais.
- 2. Análise de conteúdo** e revisão documental das políticas, orientações e procedimentos operacionais do órgão em relação aos requisitos estabelecidos nas diretrizes do governo.
- 3. Entrevistas** com servidores do órgão.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Por fim, será necessário considerar não apenas como coletar evidências e como analisá-las para responder às questões de auditoria, mas também como avaliar as evidências para garantir que sejam confiáveis. Coletivamente, essas etapas estabelecem a metodologia da auditoria, algo que analisaremos em mais detalhes no Capítulo 5.

Como gerenciar os riscos durante o planejamento da auditoria?



A norma

O auditor deve gerenciar ativamente o risco de auditoria para evitar o desenvolvimento de achados, conclusões e recomendações incorretos ou incompletos, fornecendo informações desequilibradas (inconsistentes) ou que não agregam valor.

Fonte: ISSAI 3000/52.

É importante gerenciar os riscos durante todo o processo de planejamento da auditoria. Um dos principais objetivos do planejamento da auditoria é identificar, mitigar e planejar os principais riscos; conseqüentemente, todas as decisões devem ser baseadas em riscos.

Os **riscos de auditoria** referem-se à possibilidade de que os achados, conclusões ou recomendações dos auditores possam estar incorretos ou incompletos devido a fatores como processos de auditoria inadequados, evidências insuficientes ou inapropriadas, limitações de recursos ou dados, ou omissões intencionais ou informações enganosas devido a deturpações ou fraudes (GUID 3910/61). Isso inclui o risco de que os auditores não detectem falhas, inconsistências ou erros significativos — ou fraudes nas evidências que sustentam a auditoria. Os riscos envolvem a probabilidade de um evento ocorrer aliada à gravidade desse evento, caso ocorra.

Como identificar e avaliar os riscos?

A identificação e avaliação dos riscos durante o planejamento da auditoria exigem conhecimentos sólidos e atualizados da área de auditoria, inclusive uma compreensão completa dos objetivos, políticas e processos do tema de auditoria, juntamente com as principais partes interessadas e controles. A identificação dos riscos de auditoria envolve a consideração de fatores qualitativos e quantitativos, tais como prazos, complexidade e sensibilidade do trabalho; a dimensão das atividades em termos de valor financeiro e número de cidadãos atendidos; a adequação dos sistemas e processos das entidades auditadas para prevenir e detectar inconsistências, erros significativos ou fraudes; e o acesso dos auditores aos registros.

O auditor deve identificar e avaliar os riscos para a auditoria em geral e para cada possível abordagem de auditoria para ter uma compreensão clara dos custos, benefícios e limitações das metodologias em potencial. A identificação e avaliação de riscos podem assumir várias formas, mas geralmente podem ser realizadas considerando as seguintes perguntas (GUID 3920/61):

- A equipe de auditoria tem habilidades e conhecimentos suficientes para realizar a auditoria (inclusive conhecimentos especializados para tarefas específicas)?
- Os recursos necessários para conduzir a auditoria estão disponíveis e os prazos são viáveis (por exemplo, verbas para viagens, ou impactos de custo de oportunidade em outras auditorias)?
- O tema da auditoria é sensível, altamente visível ou controverso (por exemplo, sensibilidade política ou de mídia)?
- A auditoria e o objeto são altamente complexos ou envolvem áreas tradicionalmente propensas a riscos (por exemplo, sistemas de TI, aquisições, saúde e questões ambientais)?
- Há ameaças reais ou percebidas à independência dos auditores designados para a auditoria?
- Há algum risco relacionado à integridade da gestão ou ao relacionamento com as entidades auditadas?
- Há dados suficientes disponíveis, e os dados são de boa qualidade (por exemplo, acesso a dados e confiabilidade)?

Ao identificar e avaliar os riscos, o auditor pode se beneficiar de saber se as entidades auditadas tomaram as medidas corretivas apropriadas para tratar dos achados e recomendações de auditorias anteriores que sejam significativas no contexto da revisão atual. Essas informações podem ser usadas para determinar a natureza, o cronograma e a extensão do trabalho de auditoria atual, inclusive em relação a como a testagem da implementação de ações corretivas se aplica à auditoria atual.

Uma vez ciente dos riscos, o auditor deve considerar cuidadosamente sua **tolerância a riscos** — ou seja, o nível aceitável de variação no desempenho da auditoria em relação à realização dos objetivos da auditoria. A tolerância a riscos também deve ser equilibrada com os benefícios esperados da auditoria. Por exemplo, ao conduzir uma pesquisa ou enquête, o auditor deve considerar sua tolerância a eventuais riscos (por exemplo, uma baixa taxa de resposta ou o acesso limitado a profissionais com a *expertise* necessária para formular e administrar adequadamente a pesquisa) em relação aos benefícios potenciais da pesquisa.

Ao determinar sua tolerância a riscos, o auditor deve se concentrar nos riscos com maior probabilidade de afetar o caminho crítico da auditoria, o que inclui as tarefas que atrasarão a conclusão do projeto se não forem executadas conforme a previsão e o prazo.



Os principais riscos podem ser capturados na matriz de planejamento, e o cronograma ou a estrutura analítica do projeto deve prever tempo suficiente para tarefas arriscadas e para avaliar melhor os riscos à medida que a auditoria evoluir. O cronograma do projeto também pode ajudar o auditor a determinar quais tarefas são cruciais e, portanto, quais mais exigem mitigação. Ver a seção intitulada “Como documentar o plano de auditoria?” para obter informações adicionais sobre essas importantes ferramentas de formulação.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.



É importante planejar as etapas da avaliação da qualidade dos dados. Alguns passos possíveis são:

- Revisar informações sobre os dados de relatórios, estudos, manuais de sistemas e partes experientes;
- Testar os dados (por exemplo, verificar o número total de registros, testar valores ou elementos ausentes, procurar registros inválidos ou duplicados e acompanhar dados anômalos, como valores extremamente altos ou datas fora dos períodos válidos);
- Avaliar os controles internos do sistema de dados; e
- Rastrear uma amostra de dados até os documentos de origem para garantir a precisão.

Ver o Capítulo 5 para informações adicionais sobre a avaliação da qualidade dos dados.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

A abordagem de avaliação de riscos durante a fase de planejamento da auditoria pode variar, constituindo uma questão de **juízo profissional**, pois depende das circunstâncias e da abordagem da auditoria. O Apêndice 5 contém ferramentas que podem aprimorar o conhecimento do assunto e facilitar a análise dos riscos de auditoria.

Como mitigar os riscos de auditoria?

Após identificar e avaliar os riscos de auditoria e os níveis de tolerância, é importante gerenciar os riscos significativos, planejando ações para reduzi-los ou mitigar seus efeitos (GUID 3920/62). Isso pode ser feito por meio de diversas medidas, tais como:

- ampliar ou reduzir o escopo do trabalho;
- incluir especialistas (por exemplo, metodologistas), revisores ou servidores graduados adicionais;
- aumentar os recursos;
- monitorar ou rastrear regularmente o progresso em relação a marcos intermediários, atualizando planos de auditoria, realizando reuniões, ou produzindo relatórios de *status*;
- incluir prazo adicional, se possível, para tarefas particularmente arriscadas;
- alterar o método para obter evidências adicionais, evidências de maior qualidade ou formas alternativas de comprovação de evidências;
- alinhar os achados e conclusões para refletir as evidências obtidas; e
- expandir a revisão de supervisão ou de gestão.

Por exemplo, se a equipe estiver preocupada com a qualidade dos dados, o auditor pode planejar a mitigação dos riscos associados ao uso dos dados por meio da coleta de evidências adicionais de outras fontes para complementar ou corroborar esses dados; e da inclusão de informações no relatório sobre a fonte e qualidade dos dados, bem como sobre quaisquer limitações associadas a seu uso ou interpretação. Vale notar que o auditor só deve usar os dados que considerar suficientemente confiáveis para o propósito previsto da auditoria.

Ao considerar maneiras de mitigar os riscos, é importante lembrar que os riscos e as etapas de mitigação associadas às abordagens de auditoria devem sempre ser ponderadas em relação aos benefícios dessas abordagens, a fim de entender claramente seu valor e otimizar o retorno dos recursos investidos. O Capítulo 2 analisa o processo mais amplo de gestão de riscos em toda a auditoria.



Os planos para mitigar os principais riscos podem ser capturados na matriz de planejamento de auditoria, que é descrita na seção “Como documentar o plano de auditoria?”.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Como determinar os prazos e recursos de uma auditoria operacional?

Ao formular a auditoria, é fundamental determinar prazos realistas e os recursos necessários para que o trabalho possa ser executado de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna, de acordo com os princípios de boa gestão de projetos. Para realizar uma auditoria de alta qualidade dentro de um prazo limitado, pode ser útil pensar na auditoria como um projeto, uma vez que ela envolve planejamento, organização, proteção, gestão, liderança e controle de recursos para atingir objetivos específicos. Em particular, é necessário:

- Determinar prazos realistas para a auditoria e tarefas individuais que precisem ser concluídas. Os prazos devem ser baseados na metodologia planejada e outros fatores relevantes, tais como processos de auditoria interna, auditorias anteriores, perspectivas das partes interessadas, acesso antecipado às informações e disponibilidade de recursos;

- Identificar e alinhar um número suficiente de auditores, supervisores e partes interessadas internas e externas com tarefas específicas para cumprir os prazos esperados para a conclusão do trabalho. Este processo deve levar em conta seus conhecimentos coletivos, habilidades, competências, independência e necessidades de desenvolvimento. O Capítulo 2 contém informações adicionais sobre como garantir a **competência da equipe de auditoria**; e
- Determinar os custos associados a viagens, treinamento, equipamentos e especialistas externos no objeto, além de outros custos relacionados. Os recursos da equipe interna são normalmente orçados em termos de dias úteis e rastreados por meio de um sistema de registro interno, ao passo que as partes interessadas externas podem envolver custos separados.

Como documentar o plano de auditoria?

O que é o plano de auditoria?

É importante que os auditores elaborem um plano de auditoria escrito para orientar seu trabalho e garantir que a auditoria seja formulada adequadamente (ver GUID 3920/56–58). A intenção do plano de auditoria é sintetizar e documentar os esforços de planejamento debatidos anteriormente, unindo todas as considerações e componentes do projeto. A forma e o conteúdo do plano de auditoria podem variar entre diferentes auditorias, mas geralmente incluem uma matriz de planejamento, o cronograma e qualquer outra **documentação de auditoria** apropriada sobre decisões importantes relativas aos objetivos, escopo e metodologia da auditoria, bem como os elementos que fundamentaram as decisões dos auditores. O plano pode incluir uma análise FOFA (Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças) e um Diagrama de Verificação de Riscos (DVR), os resultados do estudo prévio da auditoria e planos e ferramentas de coleta de dados, entre outros itens (ver Apêndice 5). Coletivamente, esses itens devem abranger:

- conhecimentos prévios e informações necessárias para entender o objeto e as entidades que estão sendo auditadas;
- o(s) objetivo(s), questões, critérios e escopo da auditoria, incluindo o período a ser coberto;
- resultados da avaliação de riscos;
- métodos para reunir evidências e realizar análises de auditoria;
- o plano para conduzir o trabalho, incluindo tarefas-chave, cronogramas, marcos, recursos (como membros da equipe e necessidade de *expertise* externa) e pontos de controle; e
- o custo estimado da auditoria, com ou sem custos de pessoal, dependendo do sistema de planejamento da ISC.

Um plano de auditoria escrito oferece uma oportunidade para a Administração da ISC supervisionar o plano de auditoria e determinar, entre outras coisas: se é provável que os objetivos e questões de auditoria propostos resultem num relatório útil; se a auditoria avalia adequadamente os riscos; se o escopo e a metodologia propostos são adequados para abordar o(s) objetivo(s) da auditoria; e se é provável que as evidências disponíveis sejam suficientes e apropriadas para a auditoria.

O plano também é uma ferramenta para ajudar a Administração a determinar se funcionários, supervisores e especialistas (em número suficiente e com competência profissional coletiva adequada e outros recursos) são capazes de conduzir a auditoria e cumprir os prazos esperados. Portanto, é importante submeter os planos de auditoria à Administração da ISC para aprovação, conforme a seção abaixo intitulada “Como envolver as partes interessadas internas e externas e a Administração ao formular uma auditoria operacional?”. O plano aprovado guiará a equipe durante a auditoria e fornecerá a base para que a Administração monitore regularmente seu progresso. Para fazer isso de forma eficaz, o plano deve permitir flexibilidade para que possa ser ajustado à medida que as circunstâncias mudarem e o conhecimento se aprofundar durante a auditoria.

Como elaborar a matriz de planejamento?

A matriz de planejamento de auditoria é uma ferramenta-chave para fornecer uma visão geral e documentar o planejamento da auditoria. Ele fornece uma estrutura para sintetizar e vincular os elementos do plano de auditoria, permitindo um processo de planejamento mais sistemático e direcionado, bem como a comunicação com as partes interessadas internas da ISC sobre a abordagem de auditoria. A matriz de planejamento ajuda a documentar e vincular o escopo, o(s) objetivo(s), os critérios e os métodos de auditoria, garantindo uma cadeia lógica de raciocínio entre a abordagem da auditoria e os resultados prováveis. Ela fornece a base para que as partes interessadas desenvolvam um entendimento comum do projeto da auditoria e, por fim, aprovem a abordagem planejada. Embora a matriz deva ser inicialmente elaborada durante a fase de planejamento, ela deve ser um documento vivo, revisado e atualizado, conforme necessário, à medida que o trabalho de auditoria avança.

Os principais objetivos da matriz de planejamento são:

- documentar e formalizar a abordagem de auditoria;
- apresentar uma visão geral resumida do plano de auditoria;
- identificar e documentar *no que* consiste a auditoria, *porque* é necessária e *como* é ou será realizada, estabelecendo uma relação clara entre escopo, objetivos e metodologia;
- vincular o trabalho realizado aos resultados esperados; e
- promover interação entre as partes interessadas, a supervisão da auditoria e sua revisão.

Ao elaborar a matriz, o auditor deve se certificar de que identificou explicitamente os usuários do relatório para que suas necessidades e interesses possam ser considerados. Isso ajudará a garantir que o relatório seja útil e compreensível para o público-alvo. No entanto, tais considerações não devem, de forma alguma, prejudicar a independência e a atitude objetiva da equipe de auditoria, que deve permanecer responsável por conduzir uma auditoria operacional equilibrada e independente.

A **Figura 24** apresenta um modelo de matriz de planejamento, juntamente com instruções para preencher cada seção.

Figura 24: Modelo de matriz de planejamento

- Contextualizar a questão; explicar por que é importante.
- Informar por que a auditoria está sendo realizada.
- Identificar a equipe de auditoria e os usuários do relatório de auditoria.
- Apresentar o(s) objetivo(s) geral(is) da auditoria.

Questões de auditoria	Crítérios e informações necessárias e fonte(s)	Escopo e metodologia, incluindo confiabilidade dos dados	Limitações	Resultados esperados da auditoria
<p>Identificar as principais questões de auditoria.</p> <p>As questões de auditoria podem ser descritivas ou avaliativas.</p> <p>Certificar-se de que cada questão seja específica, objetiva, neutra, mensurável e realizável. Certificar-se de que os termos-chave tenham sido definidos.</p> <p>Questões amplas seguidas por subquestões mais pontuais às vezes ajudam a esclarecer o escopo e desenvolver achados mais substanciais. Limitar o número de subperguntas a não mais que três.</p> <p>À medida que a auditoria se aproximar de sua conclusão, as questões podem ser refinadas para refletir os achados com mais precisão.</p>	<p>Crítérios: Identificar os critérios ou planos para reunir os documentos que estabelecerão os critérios a serem adotados.</p> <p>Conforme já foi dito, podem incluir leis, regulamentos, políticas, boas práticas ou outras normas confiáveis relativas a como as coisas devem ser.</p> <p>Informações necessárias e fontes: Identificar as informações necessárias para responder às questões de auditoria e as fontes dessas informações, tais como documentos, funcionários do programa, bancos de dados, especialistas no objeto etc.</p> <p>Quando a primeira coluna contiver subperguntas, não é estritamente necessária uma relação direta de um para um. Considerar o que será necessário para responder às questões e evitar repetições.</p>	<p>Escopo: Identificar o escopo planejado do trabalho associado ao objetivo da pesquisa. O escopo definirá os limites ou o prazo do trabalho relacionado ao objetivo.</p> <p>Metodologia: Descrever estratégias para coletar informações ou dados necessários, como revisão de documentos, instrumentos de coleta de dados, questionários, grupos focais e estudos de caso. Abordar o escopo planejado de cada estratégia, incluindo prazos, locais e tamanhos de amostras.</p> <p>Descrever as técnicas analíticas a serem usadas para analisar as informações coletadas, como análises de conteúdos, resumos de estudos de caso ou análises de regressão.</p> <p>Descrever os passos a serem tomados para avaliar a confiabilidade das fontes de dados.</p>	<p>Identificar eventuais limitações associadas às informações necessárias, à metodologia planejada ou à capacidade geral de responder às questões de auditoria. As limitações podem incluir a qualidade ou confiabilidade questionáveis dos dados, a incapacidade de acessar algumas informações, as restrições de pessoal ou recursos de viagem, ou a incapacidade de generalizar ou extrapolar achados para o universo mais amplo.</p> <p>Debater como cada limitação pode afetar o produto e descrever as etapas a serem tomadas para mitigar os desafios associados.</p> <p>Se as limitações forem tão severas a ponto de afetar significativamente a capacidade do auditor de responder às questões de auditoria, considerar a reformulação da questão e/ou alteração do escopo para reduzir esse risco.</p>	<p>Descrever os resultados esperados do trabalho resumindo o que a equipe de auditoria provavelmente poderá dizer como resultado do trabalho realizado.</p> <p>Os resultados esperados devem responder às questões de auditoria na primeira coluna.</p>

Fonte: GAO dos EUA.

A matriz de planejamento também pode ser documentada em outros formatos. Um desses formatos é o formulário de projeto, que apresenta as mesmas informações em forma narrativa, fora de uma matriz estruturada. O próprio formulário de projeto pode assumir diferentes formas, dependendo das circunstâncias da auditoria e das preferências da equipe/Administração. Caso seja escolhida essa opção, consultar a lista de verificação no Apêndice 6 para ajudar a garantir que o formulário inclua as informações necessárias.

Como desenvolver o cronograma do projeto e uma estrutura analítica do trabalho?

O cronograma do projeto e a estrutura analítica do projeto criam um roteiro para executar o trabalho e responder às perguntas detalhadas sobre “como” o trabalho está sendo conduzido, “quando” o trabalho será conduzido e “quem” o conduzirá. Assim como a matriz de planejamento, o cronograma e, caso seja usada, a estrutura analítica do projeto (a estrutura analítica do projeto nem sempre é necessária) devem ser elaborados inicialmente durante a fase de planejamento da auditoria. No entanto, como o processo de auditoria não é estático, é importante monitorar continuamente o cronograma e a estrutura analítica e adotar ações corretivas, conforme o caso, para garantir que os planos reflitam as atividades que estão sendo realizadas e que a auditoria prossiga de maneira eficiente.

Coletivamente, o cronograma do projeto e a estrutura analítica do projeto ajudarão a definir e documentar:

- as tarefas específicas que a equipe realizará;
- quando as tarefas ocorrerão (cronograma e sequência) e quanto tempo durarão;
- como as tarefas se relacionam entre si;
- quem é necessário e estará disponível, e por quais períodos;
- outros recursos necessários (por exemplo, verbas de viagem, treinamento etc.);
- marcos importantes (ou seja, decisões importantes ou datas de avaliação do progresso); e
- atividades detalhadas associadas a cada tarefa principal.

O cronograma e a estrutura analítica do projeto são ferramentas semelhantes, mas fornecem diferentes tipos de informações e níveis variados de detalhes. Especificamente, o cronograma do projeto — que normalmente é elaborado para todas as auditorias — concentra-se nas principais atividades, prazos e funcionários associados à auditoria, o que permite definir e sequenciar as tarefas de auditoria, alocar recursos e monitorar de perto seu uso. Alternativamente, a estrutura analítica permite dividir o trabalho em incrementos distintos e descrever as tarefas que serão executadas com o nível de detalhe necessário para definir o escopo do trabalho e permitir sua supervisão. Diferentemente do cronograma do projeto, a estrutura analítica não costuma enfatizar os prazos associados ao trabalho. Isso pode ser particularmente útil quando o auditor precisa definir, em detalhes, o trabalho associado a uma grande linha de esforço, como desenvolver uma pesquisa, e concentrar a supervisão na execução de etapas detalhadas

específicas, em vez da pontualidade geral. Independentemente de o auditor usar uma estrutura analítica ou apenas o cronograma do projeto, é importante monitorar cuidadosamente o andamento da auditoria, juntamente com o uso do tempo dos funcionários e de outros recursos orçados.

O Apêndice 7 contém modelos, exemplos e descrições detalhadas de cronogramas de projetos (variantes básicas e detalhadas) e estruturas analíticas de projeto.

Como envolver as partes interessadas internas e externas e a Administração ao planejar uma auditoria operacional?

Uma **comunicação** eficaz com as partes interessadas internas (ou seja, especialistas técnicos, especialistas jurídicos, metodologistas) e a Administração, bem como as partes interessadas externas (como entidades auditadas, legislativo, mídia e outros atores envolvidos) é essencial para planejar e conduzir adequadamente a auditoria.

Como se comunicar com as partes interessadas internas e a Administração?

A capacidade de elaborar e manter um plano de auditoria sólido depende, em grande parte, de



As principais decisões, comunicações e mudanças feitas no plano de auditoria precisam ser documentadas no plano de auditoria ou em outra documentação, conforme o caso.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

como e em qual medida o auditor se comunica com as partes interessadas internas e com a Administração da ISC durante os processos de formulação iniciais e contínuos. Conforme já se disse, o plano de auditoria deve ser desenvolvido em conjunto com as partes interessadas internas e submetido à Administração da ISC para aprovação. Como parte desse processo, é útil que a equipe de auditoria, o supervisor, as partes interessadas internas e a Administração debatam coletivamente e cheguem a um acordo sobre o plano de audi-

toria, conforme documentado na matriz de planejamento, no cronograma da auditoria e em outras ferramentas selecionadas. Isso ajudará a garantir que todas as partes concordem com a abordagem e aceitem os riscos de auditoria que venham a surgir porque o plano de auditoria ainda não foi testado. Frequentemente, isso é realizado por meio de uma reunião formal determinada pelas políticas da ISC.

Conforme descrito ao longo deste capítulo, a formulação é um processo contínuo. Portanto, é importante que o auditor planeje reuniões regulares com a Administração para mantê-la informada sobre o andamento da auditoria e o uso dos recursos alocados. Isso permitirá que a Administração oriente quaisquer mudanças necessárias no plano de auditoria e continue a garantir que os recursos alocados sejam adequados para conduzir a auditoria com sucesso. Da mesma forma, é igualmente importante que o auditor planeje consultar frequentemente as partes interessadas internas, beneficiando-se de sua experiência. Isso pode ser realizado por meio de reuniões periódicas, debates em momentos importantes, verificações de *status* e consultas *ad hoc*.

À medida que a auditoria evoluir, a comunicação contínua com as partes interessadas (como metodologistas e especialistas jurídicos) e com a Administração deve se concentrar na execução do plano de auditoria e nos achados preliminares que surgirem. Conseqüentemente, ferramentas como o cronograma do projeto, a matriz de planejamento e a estrutura analítica do projeto oferecem mecanismos para coordenar o envolvimento contínuo das partes interessadas e da Administração.

Como se comunicar com as partes interessadas externas?



A norma

O auditor deve planejar e manter uma comunicação eficaz e adequada sobre os principais aspectos da auditoria com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes ao longo do processo de auditoria.

O auditor deve zelar para que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade da ISC.

Fonte: ISSAIs 3000/55 e 3000/59.

Ao formular a auditoria, é importante que o auditor também se comunique com as partes interessadas externas — que incluem as entidades auditadas, o Poder Legislativo e outros órgãos governamentais relevantes — e, quando apropriado, partes interessadas não governamentais, como a mídia.

A comunicação com as entidades auditadas deve começar durante a fase de planejamento e continuar durante todo o processo de auditoria (GUID 3910/64). É importante que o auditor envolva as entidades auditadas desde o início para debater o objeto da auditoria, o(s) objetivo(s), os critérios, as questões de auditoria e outras informações necessárias, juntamente com o período a ser auditado e as atividades, as organizações e/ou os programas governamentais a serem incluídos (GUID 3910/65). O debate sobre esses aspectos-chave oferecerá um quadro claro do que é a auditoria e porque ela está sendo realizada; de qual pode ser o resultado; e de como a auditoria afetará as entidades auditadas. Além disso, fornece uma base para a troca de pontos de vista, evitando mal-entendidos e facilitando o processo de auditoria. Isso não significa que as entidades auditadas devam impor condições ou, de alguma forma, controlar

o processo de auditoria. Em vez disso, ajuda a estabelecer um processo construtivo para interagir com as entidades auditadas essenciais para a realização de uma auditoria eficaz (GUID 3910/66).

A determinação da forma, do conteúdo e do momento/frequência da comunicação com a Administração ou os responsáveis pela governança das entidades auditadas é uma questão de **juízo profissional**. No entanto, geralmente é preferível uma combinação de comunicação por escrito e reuniões presenciais. Por exemplo, é possível enviar uma carta para comunicar as principais informações às entidades auditadas quando a auditoria for iniciada e, posteriormente, realizar uma reunião para debater os principais aspectos da auditoria, como já se disse. Além disso, algumas ISCs preferem fornecer às entidades auditadas informações detalhadas sobre o projeto o mais cedo possível para ajudar a tranquilizá-las sobre a natureza e o escopo da auditoria, ao passo que outras preferem fornecer essas informações somente após o plano de auditoria ter sido aprovado pela Administração. As organizações acostumadas a trabalhar com ISCs e a participar de processos de auditoria podem já ter protocolos estabelecidos e podem preferir que esses sejam seguidos durante o trabalho. Por exemplo, as entidades auditadas podem querer que o auditor envie solicitações de informações por meio de pontos de contato específicos. Da mesma forma, muitas ISCs estabelecem protocolos que definem claramente as políticas e práticas de como o auditor deve interagir com as entidades auditadas. O cronograma exato de tais comunicações depende de juízo profissional e dos requisitos da ISC; no entanto, é útil considerar o fornecimento do máximo de informações às entidades auditadas — o mais cedo possível — para promover um entendimento mútuo sobre o objetivo e o escopo da auditoria.

A comunicação com outras partes interessadas externas durante a fase de formulação é moldada pelas funções, necessidades e interesses de cada parte e pelos protocolos internos da ISC. Por exemplo, se a auditoria estiver sendo realizada a pedido do Legislativo, pode ser útil entrar em contato com os solicitantes ao iniciar a auditoria para obter esclarecimentos, fazer um acompanhamento para explicar o projeto e o cronograma da auditoria e fornecer informações periódicas sobre o *status* da auditoria e os resultados preliminares. Também é importante adquirir a confiança das entidades auditadas para garantir sua cooperação ao longo da auditoria. Ver o documento GUID 3910/70–73.

Embora a comunicação com a mídia geralmente ocorra após a publicação do relatório de auditoria, a ISC ou a equipe de auditoria podem precisar se preparar, durante a fase de formulação, para responder a perguntas da mídia ou, até mesmo, desenvolver uma estratégia para envolver a mídia conforme as necessidades (por exemplo, quando o tema de auditoria for controverso ou de alto interesse público). Para atividades em andamento, geralmente é apropriado compartilhar apenas uma quantidade limitada de informações com a mídia, tais como: objetivo(s), escopo e metodologia da auditoria; origem do trabalho; e prazo de conclusão previsto. Os detalhes ou possíveis achados da auditoria geralmente não são compartilhados com a mídia até que o trabalho seja concluído e o relatório seja publicado.

Ao formular uma auditoria operacional, é importante...

... comunicar-se com a entidade auditada e outros atores experientes para obter as informações necessárias para desenvolver um plano de auditoria sólido;

... desenvolver compreensão suficiente sobre a área de auditoria, seus pontos fracos e desafios, quais dados estarão disponíveis durante a auditoria, a materialidade das questões de auditoria e quais critérios serão considerados para avaliar o desempenho;

... considerar a disponibilidade de recursos e a competência da equipe de auditoria ao determinar quem, quando e como o trabalho será conduzido;

... comunicar-se continuamente com as partes interessadas internas (e partes interessadas externas, conforme o caso) para garantir que o plano de auditoria reflita os conhecimentos jurídicos, metodológicos e do objeto;

... considerar a independência dos membros da equipe de auditoria para garantir que os planos de trabalho sejam elaborados de forma objetiva e possam ser executados com segurança;

... avaliar os riscos associados a diferentes questões e metodologias de auditoria (por exemplo, prazos, ou qualidade dos dados) e tomar as medidas de mitigação apropriadas (por exemplo, adicionar revisores, obter informações corroborantes) para garantir que os esforços resultem em achados, conclusões ou recomendações precisos, completos e que agreguem valor. Vale destacar que todas as decisões de projeto são baseadas em riscos;

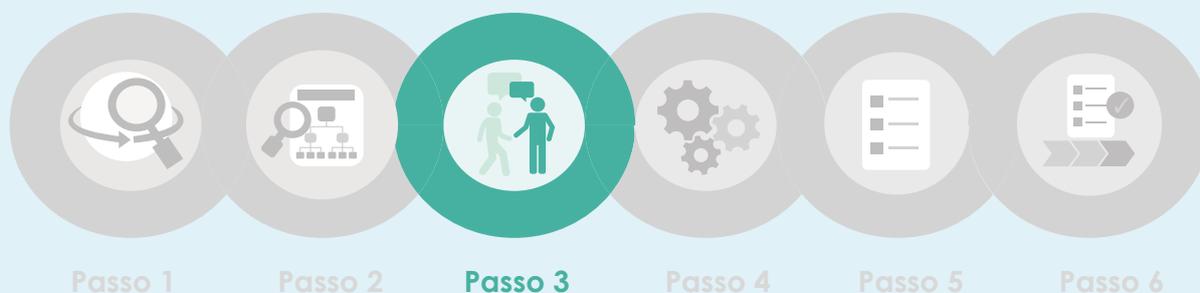
... exercer julgamento profissional em todas as decisões de planejamento para garantir tomadas de decisão sólidas baseadas em fatores relevantes; e

... documentar as principais considerações e decisões de planejamento por meio de ferramentas como a matriz de planejamento, o cronograma do projeto e a estrutura analítica do projeto.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Capítulo 5

Como conduzir uma auditoria operacional?



Condução da auditoria

- Entender a importância de coletar evidências **suficientes** e **apropriadas**.
- Reunir informações e dados **empregando** **a metodologia aprovada**.
- **Analisar** as informações e dados coletados usando métodos qualitativos e quantitativos.

O propósito de conduzir uma auditoria operacional é obter evidências suficientes e apropriadas para elaborar achados que respondam ao(s) objetivo(s) e questões da auditoria. Conforme analisa o Capítulo 4, as questões de auditoria devem orientar o trabalho de auditoria; logo, as informações coletadas e analisadas devem tratar diretamente das questões de auditoria.

Este capítulo responderá às seguintes perguntas:

- Como determinar a suficiência e adequação das evidências?
- Como coletar informações para uma auditoria operacional?
- Como analisar as informações?
- Como documentar e proteger as informações?

Essas atividades podem ocorrer sequencial ou simultaneamente, dependendo da auditoria e dos tipos de metodologias que a equipe decidir empregar. Na prática, muitas vezes as informações são coletadas, analisadas e avaliadas simultaneamente quanto à suficiência e adequação. Também pode ser útil começar a identificar os elementos de potenciais achados durante a fase de coleta de dados. Isso pode ajudar a identificar eventuais lacunas nas evidências e a necessidade de coletar dados adicionais. Em geral, trata-se de um processo iterativo.

Durante a coleta de dados, a equipe de auditoria também pode precisar revisar algumas das decisões tomadas durante a fase de planejamento. Por exemplo, se forem identificadas novas

fontes potenciais de informações que possam ser usadas como evidências ou caso se determine que algumas das informações coletadas não são confiáveis ou úteis para responder às questões de auditoria, pode ser necessário ajustar o escopo da auditoria, as questões, a aplicação de critérios e os métodos de coleta e análise de informações. É importante obter a aprovação da Administração para quaisquer alterações significativas no plano de auditoria e de manter informadas as partes interessadas internas e as entidades auditadas (GUID 3920/44).

Como determinar a suficiência e adequação das evidências?



A norma

O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e, quando relevante e permitido pelo mandato da EFS, formular recomendações.

Fonte: ISSAI 3000/106.

Os achados de auditoria devem ser sustentados por evidências; portanto, a quantidade e a qualidade das evidências obtidas são importantes. Isso significa que o auditor precisará considerar e avaliar continuamente, em termos de suficiência e adequação, as evidências: (1) que planeja adquirir; (2) que está no processo de adquirir; ou (3) que já adquiriu (GUID 3920/69–77). Antes que se apresentem os diversos métodos de coleta e análise de informações e dados, é importante entender as diferenças entre informações e evidências. Quando são coletadas informações qualitativas e quantitativas que possam ser usadas para sustentar um ponto relacionado às questões de auditoria, elas se tornam evidências de auditoria. Embora todas as informações coletadas durante a auditoria possam ajudar o auditor a desenvolver sua compreensão sobre o tema da auditoria, as evidências usadas para sustentar os achados costumam surgir por meio da análise das informações coletadas.

A suficiência refere-se à quantidade de evidências coletadas (ver **Figura 25**). Há evidências suficientes para persuadir uma pessoa experiente de que os achados são razoáveis? Por exemplo, informações obtidas de apenas uma fonte, como uma entrevista ou um único documento, provavelmente não serão suficientes para sustentar uma conclusão, mas ainda podem ser relevantes como ilustração geral. É importante que os resultados sejam sustentados e corroborados por várias fontes e tipos de evidências.

Figura 25: Suficiência das evidências



A **suficiência** é uma medida da quantidade das evidências usadas para sustentar os achados e conclusões relacionados aos objetivos e questões de auditoria.

Há evidências suficientes para persuadir uma pessoa experiente de que os achados são razoáveis?

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

A suficiência depende, em parte, da adequação das evidências. A adequação refere-se à qualidade das evidências. As evidências são relevantes, válidas e confiáveis? É importante considerar a fonte, o conteúdo e o cronograma das evidências ao fazer essas determinações. A **Figura 26** contém mais informações sobre esses conceitos importantes.

Figura 26: Adequação das evidências



Adequação

As **evidências relevantes** têm uma relação lógica com o tema em questão e são importantes para ele. Por exemplo, se estiverem sendo auditados os procedimentos de inspeções alfandegárias em aeroportos, informações sobre os procedimentos de estacionamento no aeroporto não seriam relevantes.

As **evidências válidas** baseiam-se num raciocínio sólido ou em informações precisas. Por exemplo, informações obtidas no site de um partido político podem não ser uma fonte válida de evidências, porque a fonte das informações pode ser tendenciosa.

As **evidências confiáveis** são aquelas em que os resultados são consistentes quando as informações são medidas ou testadas; elas devem ser verificáveis ou sustentadas. Por exemplo, os dados quantitativos obtidos de um sistema de informações podem não ser confiáveis se o auditor descobrir que os usuários não inserem os dados no sistema de forma regular, nem verificam se há erros. As evidências coletadas de diferentes fontes e em diferentes momentos devem ser consistentes.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

O auditor deve obter seus dados de fontes conhecidas e confiáveis usando métodos aceitos.

Em auditorias operacionais, as evidências normalmente são persuasivas (isto é, apontam para uma conclusão) em vez de conclusivas (isto é, aquelas que afirmam, de forma definitiva, “sim/não” ou “certo/errado”) (GUID 3920/71). Em última análise, para determinar se há evidências suficientes e apropriadas para os achados de auditoria, é necessário **juízo profissional**. Ao fazer tais determinações, o auditor deve estar ciente dos potenciais pontos fortes e fracos das evidências e considerar suas fontes, pois algumas fontes podem ser mais críveis ou confi-

áveis que outras. A seguir, são apresentadas algumas dicas úteis a serem consideradas durante a avaliação da suficiência e adequação das evidências.

Suficiência e adequação das evidências

Suficiência

- ✓ Quanto maiores forem os riscos de auditoria, maior será a necessidade de obter evidências em quantidade e qualidade adequadas.
- ✓ Quanto mais importante for o achado, maior será a necessidade de obter evidências em quantidade e qualidade adequadas.
- ✓ Evidências mais robustas podem permitir que menos evidências sejam usadas.
- ✓ Ter um grande volume de evidências de auditoria não compensa sua eventual falta de relevância, validade ou confiabilidade.
- ✓ Normalmente, são necessárias mais evidências quando a(s) entidade(s) auditada(s) ou outras partes interessadas têm opiniões diferentes sobre o objeto.

Adequação

- ✓ O auditor deve se certificar de que as evidências sejam relevantes — ou seja, importantes para o tema de auditoria.
- ✓ O auditor deve se certificar de que as evidências sejam válidas — ou seja, baseadas em informações precisas e análises lógicas.
- ✓ O auditor deve se certificar de que as evidências sejam confiáveis — ou seja, os resultados sejam consistentes e possam ser verificados.
- ✓ Evidências documentais costumam ser mais confiáveis que evidências testemunhais, mas a confiabilidade varia dependendo da fonte e da finalidade do documento.
- ✓ As evidências testemunhais corroboradas por escrito são mais confiáveis que aquelas apresentadas apenas oralmente.
- ✓ As evidências baseadas em muitas entrevistas são mais confiáveis que aquelas baseadas numa única, ou em poucas entrevistas.
- ✓ As evidências testemunhais obtidas em condições nas quais as pessoas possam falar livremente são mais válidas e confiáveis que aquelas obtidas em situações nas quais as pessoas se sintam intimidadas.
- ✓ As evidências obtidas de terceiros versados no tema, confiáveis e imparciais são mais válidas e confiáveis que aquelas obtidas da Administração da entidade auditada ou de outros que tenham interesse direto na entidade auditada.
- ✓ Controles internos deficientes podem afetar a confiabilidade e a consistência das evidências da organização. Logo, as evidências obtidas no contexto de controles internos eficazes são mais confiáveis que aquelas obtidas em situações de controles internos deficientes ou inexistentes.
- ✓ As evidências obtidas por meio de observações diretas, cálculos e inspeções do auditor são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente.
- ✓ Documentos originais são mais confiáveis que cópias de documentos.

Fonte: Adaptado do GUID 3920/75–76 e das Normas de Auditoria do Governo (US GAO).

Avaliar cuidadosamente e garantir a suficiência e adequação das evidências durante a auditoria é uma responsabilidade essencial da equipe de auditoria, que exige do auditor **juízo profissional** e pensamento crítico (GUID 3920/77).

Se encontrar limitações ou incertezas nas evidências, o auditor pode adotar algumas medidas para tentar mitigar os **riscos de auditoria**, a saber:

- buscar evidências corroborantes independentes de outras fontes;
- apresentar os achados e conclusões de forma que as evidências de apoio sejam suficientes e apropriadas para os propósitos utilizados. Também será necessário descrever, no relatório, eventuais limitações ou incertezas relacionadas à validade ou confiabilidade das evidências, se tal divulgação for necessária para evitar confundir os usuários do relatório sobre os achados ou conclusões;
- redefinir as questões ou o escopo da auditoria para eliminar a necessidade de usar as evidências específicas que sejam causa de preocupações. É importante informar as entidades auditadas sobre quaisquer alterações significativas; e
- determinar se é necessário relatar as limitações ou incertezas na forma de um achado, incluindo eventuais deficiências significativas nos controles internos que estejam relacionadas a elas.

Os resultados da avaliação da suficiência e adequação das evidências e de eventuais medidas de mitigação podem não ser claros, e o auditor pode ter de tomar decisões difíceis com a equipe de auditoria e a Administração. Ao tomar tais decisões, vale lembrar que as evidências não são consideradas suficientes e apropriadas quando:

- o uso da evidência gera riscos inaceitavelmente altos de conclusões incorretas ou inadequadas;
- as evidências apresentem limitações significativas, dadas as questões de auditoria e seu uso pretendido; e
- as evidências não oferecem uma base adequada para abordar o(s) objetivo(s) e questões de auditoria ou sustentar os achados e conclusões.

À medida que prosseguir com a coleta de informações, o auditor deve se lembrar de que um nível saudável de **ceticismo** sobre as declarações de outras pessoas e as informações dos documentos analisados — ou seja, não aceitar necessariamente tudo como verdadeiro — é extremamente importante para que seja feito um trabalho de qualidade. Tal **ceticismo profissional** é um componente-chave de dois conceitos de auditoria — **independência** e **juízo profissional**, conforme apresentado no Capítulo 2.

Por exemplo, ao coletar evidências testemunhais, é importante considerar a credibilidade das pessoas entrevistadas — qual é sua posição, conhecimento, experiência e objetividade? As

descrições dos entrevistados sobre suas próprias ações e as de outras pessoas podem ou não ser confiáveis e, portanto, é importante que sejam consideradas de todos os ângulos. Por exemplo, muitas vezes há tensões e interesses diferentes dentro de uma mesma organização, como, por exemplo, entre diferentes departamentos, ou entre gerentes e funcionários. Embora isso possa motivar as pessoas entrevistadas a compartilhar informações com os auditores, é imperativo que os auditores estejam cientes dessas tensões e avaliem a confiabilidade das informações, porque elas podem representar interesses pessoais, e não fatos.

Mesmo quando a pessoa entrevistada descrever a situação com honestidade ou um documento que tal pessoa compartilhar com o auditor tratar do tema da auditoria, as informações podem não descrever completa e corretamente a situação real: diferentes pessoas e organizações podem ter diferentes perspectivas e preferências e, assim, interpretar a realidade de formas diferentes. Todos os indivíduos são especialistas em seu próprio papel, perspectiva, conhecimento e opiniões — mas podem não conhecer a “história” completa e podem não ser capazes de ver as questões de outras perspectivas igualmente relevantes. Seria extremamente raro que evidências suficientes e apropriadas pudessem ser obtidas a partir de uma única entrevista ou documento. Pode haver circunstâncias específicas em que o indivíduo entrevistado ou o documento usado tenha um nível especial de confiabilidade em relação à atividade auditada, mas é importante aplicar bastante cautela e julgamento profissional ao avaliar tais circunstâncias. Por outro lado, a realização de várias entrevistas com funcionários em diferentes cargos e funções pode permitir que os auditores desenvolvam uma compreensão e uma análise da organização que vão além do que as pessoas da própria organização tenham conhecimento.

Continuar a considerar a suficiência e a adequação das evidências ao conduzir o trabalho de auditoria ajudará o auditor a garantir que as evidências tenham qualidade suficiente para resultar em achados de auditoria robustos.

Como coletar informações para uma auditoria operacional?

Como trabalhar com as entidades auditadas?

Assim como no planejamento, a coleta de informações geralmente exigirá que o auditor coordene suas ações com as entidades auditadas e quaisquer outras organizações das quais precise obter informações (GUID 3910/63–69).

A seguir, são apresentadas algumas dicas gerais para se comunicar com as entidades auditadas durante o trabalho de auditoria, de forma a garantir uma coleta de informações eficiente e sem dificuldades.

Comunicação com as entidades auditadas

- ✓ Acordar, com as entidades auditadas, os procedimentos para agendar entrevistas e visitas in loco e solicitar informações para evitar falhas de comunicação e atrasos. Uma abordagem “sem surpresas” costuma ser a mais sensata.
- ✓ Planejar com antecedência! O auditor deve reconhecer que as entidades auditadas estão ocupadas cumprindo sua missão principal. Quanto mais antecedência for dada às entidades auditadas em relação aos requisitos para a auditoria, maior será a chance de acesso às informações necessárias dentro dos prazos desejados.
- ✓ Identificar pontos de contato nos diferentes departamentos das entidades auditadas para facilitar a comunicação direta e responsiva.
- ✓ Acordar, com a Alta Administração das entidades auditadas, quem será mantido informado sobre o andamento da auditoria, ficando a posterior divulgação dessas informações sob a responsabilidade da própria entidade.
- ✓ Notificar as entidades auditadas com a máxima antecedência possível sobre as entrevistas e visitas in loco planejadas e sobre os cronogramas gerais.
- ✓ Dar às entidades auditadas tempo suficiente para responder aos pedidos de informação. Os prazos precisos variam de acordo com a complexidade da solicitação, mas é importante entender que, no caso de grandes solicitações, as entidades auditadas podem precisar de mais tempo para reunir todas as informações.
- ✓ Manter as entidades auditadas informadas do progresso da auditoria e de eventuais mudanças significativas nos planos e cronogramas.
- ✓ Encaminhar a seus superiores, o mais rapidamente possível, informações sobre quaisquer desafios que encontrar na obtenção de informações das entidades auditadas para que esses problemas possam ser resolvidos rapidamente.
- ✓ Comunicar-se e trabalhar para resolver essas questões com as entidades auditadas.
- ✓ Ser profissional, cortês e justo em todas as negociações com as entidades auditadas.
- ✓ Debater os achados preliminares com as entidades auditadas durante a auditoria e solicitar seus comentários e contribuições.
- ✓ Revisar os protocolos de auditoria com a entidade auditada se encontrar desafios ou atrasos e ajustá-los conforme necessário.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

O Capítulo 4 trata das reuniões com a entidade auditada no início da auditoria. Após a reunião inicial, durante a fase de planejamento, é importante continuar a se comunicar com as entidades auditadas durante a auditoria sobre as atividades planejadas e seus prazos, de forma a garantir que os funcionários entendam o escopo da auditoria, seus planos e seu progresso. Reuniões regulares com as entidades auditadas podem ajudar a identificar fontes adicionais de evidências ou obter perspectivas que possam embasar a elaboração dos achados. Também é importante debater com as entidades auditadas os métodos que a equipe de auditoria usará para coletar informações, o que permite que as entidades auditadas estejam preparadas para apoiar seus esforços.

A maioria das auditorias também incluirá uma reunião com as entidades auditadas ao final do trabalho. A equipe de auditoria pode confirmar que os principais fatos sustentam seus achados e debater os achados e possíveis recomendações com as entidades auditadas. Às vezes, essa reunião é chamada de reunião de encerramento. A reunião de encerramento oferece ao auditor uma oportunidade para compartilhar a versão preliminar do relatório de auditoria e debater as perspectivas das entidades auditadas sobre os achados e recomendações prelimi-

nares, conforme o caso. Ela oferece ao auditor e à equipe a oportunidade de fazer as alterações necessárias antes de apresentar o relatório formal às entidades auditadas para revisão e comentários oficiais. Esses passos são descritos mais detalhadamente no Capítulo 7.

É importante manter um diálogo robusto ao longo do processo de auditoria com as entidades auditadas para alcançar melhorias significativas na governança e aumentar o impacto da auditoria. Nesse contexto, o auditor pode manter interações construtivas com as entidades auditadas compartilhando achados, argumentos e perspectivas preliminares da auditoria à medida que forem desenvolvidos e avaliados ao longo do trabalho (ISSAI 3000/58). Normalmente, o auditor não apresenta as conclusões da ISC às entidades auditadas até o final da auditoria — inicialmente, na reunião de encerramento e, em seguida, ao publicar o relatório final. No entanto, durante o trabalho, se o auditor se deparar com problemas que exijam ação corretiva imediata (por exemplo, evidências de fraude ou deficiências significativas de controles internos que possam levar a fraudes — ver abaixo), é importante que comunique esses problemas a seus superiores o mais rapidamente possível (GUID 3910/91–93). Também é recomendável conversar com os superiores sobre como e quando informar as entidades auditadas dessas questões.

Fraudes

O conceito de fraude diz respeito a um indivíduo ou entidade obtendo ou tentando obter alguma vantagem por meio de deturpação intencional.

Por exemplo, uma entidade que distorcer ou deturpar informações ou resultados de programas para obter financiamento do governo pode estar cometendo fraude.

Como auditor, não é sua responsabilidade descobrir fraudes ou determinar se um ato é fraudulento. Essa responsabilidade cabe ao sistema judicial ou a outro sistema adjudicativo.

No entanto, o auditor precisa avaliar continuamente os riscos de fraude relacionados ao(s) objetivo(s) de auditoria, incluindo fatores como:

- incentivos ou pressões de indivíduos para cometer fraudes;
- oportunidades de ocorrência de fraude; e
- atitudes capazes de aumentar os riscos de fraude.

Se, durante a auditoria, chegarem ao conhecimento do auditor indícios de fraudes significativas no contexto do(s) objetivo(s) de auditoria, ele deve consultar as partes interessadas internas (por exemplo, um especialista jurídico) e a Administração da ISC para (1) determinar seu efeito nos achados de auditoria; e (2) definir as medidas apropriadas a serem adotadas, com base nos procedimentos da ISC.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Como coletar informações usando várias metodologias?

As equipes de auditoria podem adotar diversos métodos para coletar informações. Ainda assim, todo trabalho de auditoria deve ser conduzido com o objetivo de obter evidências suficientes e apropriadas para sustentar os achados de auditoria. É importante garantir que a auditoria possa produzir evidências para sustentar a elaboração de achados e fornecer novas informações ou análises e, potencialmente, embasar recomendações. Há vários tipos de evidências, conforme apresenta a **Figura 27**.

Figura 27: Tipos de evidências



Há muitos métodos diferentes que as equipes de auditoria podem adotar para coletar informações e, com elas, produzir evidências. Este capítulo cobrirá, em detalhes, quatro métodos comuns usados para a coleta de informações:

- entrevistas;
- coletas de documentos;
- observações diretas e inspeções físicas; e
- enquetes/pesquisas.

O tipo de evidência mais apropriado varia conforme as questões de auditoria e como as evidências serão usadas no relatório (ver GUID 3920/44–50). Muitas vezes, é útil usar vários tipos de evidências para sustentar os achados e conclusões. Em última análise, é importante exercer ceticismo profissional ao coletar e analisar dados, pois a força das evidências dependerá da confiabilidade total dos dados combinados.

Ao coletar informações, o auditor deve se perguntar se a auditoria é capaz fornecer *insights* relacionados à economicidade, eficiência e/ou efetividade das entidades auditadas. Isso significa que o trabalho de auditoria não pode se concentrar apenas no que as entidades auditadas fizeram, mas em quão eficazes e eficientes foram ao fazê-lo, e com quais recursos. Também é importante ter em mente o conceito de **materialidade** ao determinar quais informações coletar e como coletá-las para melhor garantir que os eventuais achados tenham valor. Conforme analisa o Capítulo 4, é importante descrever, no plano de auditoria, os métodos e as fontes de informação que a equipe de auditoria usará para a coleta de evidências.

Dependendo da complexidade do método, vale lembrar que pode ser necessário incluir partes interessadas, como metodologistas, especialistas no objeto ou consultores internos ou externos à ISC, para ajudar a implementar o plano de auditoria escolhido ou fornecer conselhos durante a condução da auditoria (GUID 3910/81). Se o auditor não tiver acesso a especialistas que possam auxiliá-lo com métodos mais complexos, é importante que a equipe de auditoria selecione métodos de coleta de dados para os quais tenha formação, competência e recursos adequados (GUID 3910/79–80). Por fim, também é recomendado considerar cuidadosamente os dados que um método pode gerar e eventuais limitações antes de iniciar a coleta de dados.

Entrevistas

As entrevistas constituem uma importante ferramenta de coleta de evidências para auditorias operacionais e, geralmente, são o principal meio de coleta de evidências testemunhais. Uma entrevista é uma sessão de perguntas e respostas destinada a obter informações específicas — e, no caso de uma auditoria operacional, evidências apropriadas. As entrevistas também oferecem uma boa oportunidade para obter informações sobre fontes potenciais de evidências documentais. A capacidade do auditor de realizar entrevistas de forma eficaz e documen-

tar com precisão as informações obtidas durante a entrevista influenciará a quantidade e a qualidade das evidências coletadas. Uma entrevista bem planejada e executada pode revelar:

- Perspectivas e observações da(s) pessoa(s) entrevistada(s);
- Documentos e informações ou dados fornecidos pelos entrevistados; e
- Encaminhamentos a outras pessoas ou departamentos para obter informações adicionais.

Há dois tipos básicos de entrevistas — não estruturadas e estruturadas.

- As entrevistas não estruturadas são projetadas para oferecer uma visão ampla e completa das observações e conhecimentos do entrevistado sobre os tópicos da entrevista. As perguntas não são prescritas, e a forma como elas são feitas é flexível e depende do desenrolar da entrevista. As respostas também não são definidas — ou seja, o entrevistado pode responder às perguntas da maneira que desejar, em vez de selecionar a resposta de uma lista de opções. Alguns exemplos de perguntas abertas que o auditor pode fazer durante uma entrevista não estruturada são:

- Descreva brevemente as atividades do Estado em relação à prevenção da violência doméstica contra as mulheres.
- Quais são os principais obstáculos encontrados pelo Estado, se houver, para aplicar corretamente as leis que protegem as mulheres contra a violência doméstica?
- Com base na sua experiência, o que pode ser feito para melhorar o atendimento às mulheres vítimas de violência doméstica?

- As entrevistas estruturadas são projetadas para que o auditor faça um conjunto prescrito de perguntas de maneira uniforme, geralmente oferecendo um conjunto predefinido de possíveis respostas. É recomendável considerar as questões de auditoria e as evidências que já foram coletadas para desenvolver opções de respostas razoáveis e prováveis para as entrevistas estruturadas. Esta abordagem é útil quando o auditor deseja quantificar as respostas, ou seja, quando pretende dizer: “De [número] pessoas que entrevistamos, [número] disseram” Este método costuma ser usado em enquetes ou pesquisas administradas por entrevistadores, como aquelas feitas por telefone. Segue abaixo um exemplo de pergunta fechada que o auditor pode usar numa entrevista estruturada:

- Exemplo: Que problemas, se houver algum, a polícia enfrenta na prestação de serviços às mulheres vítimas de violência?
() Não há funcionários suficientes.
() Falta a capacidade de ouvir com respeito e sem preconceito.
() Falta o acolhimento adequado.
() Poucos policiais são capacitados em questões de gênero.
() As instalações são inadequadas.
() Faltam normas.
() Faltam informações sobre os direitos da mulher.
() Outros. Qual/(is)? _____

Por exemplo, o Tribunal de Contas Europeu realizou uma auditoria usando abordagens orientadas a resultados e orientadas a sistemas para examinar o grau em que os esforços da União Europeia (UE) para mitigar riscos no setor agrícola foram implementados com eficiência e estavam gerando resultados eficazes. Como parte dessa revisão, a equipe de auditoria realizou entrevistas com 105 agricultores em 17 diferentes Estados Membros da UE para debater, entre outras coisas, as causas das perdas de produção para os agricultores (por exemplo, eventos climáticos, pragas); as medidas preventivas tomadas em nível da propriedade agrícola (por exemplo, rotação de culturas, medidas sanitárias); e o grau em que os agricultores estão seguros contra o risco de perdas. As entrevistas incluíram perguntas estruturadas, que permitiram à equipe de auditoria quantificar efetivamente as respostas. Para obter mais detalhes sobre como esse método foi usado para apoiar os achados da equipe de auditoria, ver [Relatório Especial n.º 23/2019: Estabilização dos rendimentos dos agricultores: conjunto abrangente de instrumentos, mas há que combater a sua baixa utilização e sobrecompensação.](#)

A entrevista também pode ser semiestruturada, o que significa que o conjunto total de perguntas incluiria perguntas prescritas e flexíveis. A abordagem escolhida dependerá de como o auditor pretende usar as respostas. Normalmente, as entrevistas incluem perguntas abertas e fechadas.

Dicas para perguntas de entrevista eficazes

- ✓ Fazer perguntas objetivas e neutras sem vieses.
- ✓ Se buscar uma resposta aberta, é melhor evitar perguntas que possam ser respondidas com "sim ou "não".
- ✓ Se buscar uma resposta fechada, é melhor fazer perguntas que restrinjam as respostas a "sim ou "não", ou outra resposta específica.
- ✓ Manter as perguntas simples, claras e concisas.
- ✓ Não tentar cobrir dois problemas com a mesma pergunta.
- ✓ Usar perguntas de sondagem para incentivar um debate mais aprofundado sobre tópicos importantes, sem influenciar as respostas. Por exemplo, "Você poderia me contar mais sobre isso...?" ou "Não tenho certeza se entendi totalmente o processo. Você poderia me dar mais detalhes?"

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Para serem eficazes, as entrevistas devem ser bem planejadas, conduzidas com cuidado e habilidade e documentadas de forma completa e precisa. Além disso, é importante considerar pessoas fora da entidade auditada com conhecimentos relevantes e válidos sobre ela (por exemplo, clientes, organizações da sociedade civil, especialistas e outras entidades governamentais). Geralmente, há três fases na realização de entrevistas eficazes: planejamento, condução e documentação dos resultados.

1. O **planejamento da entrevista** envolve pesquisas e tarefas administrativas e logísticas que são necessárias antes de entrevistar efetivamente um funcionário ou representante da entidade:

- Identificar o departamento ou os indivíduos a serem entrevistados. Em caso de dúvida, pedir ajuda a seus contatos principais nas entidades auditadas para identificar essas pessoas.
- Planejar a logística da entrevista, o que inclui manter contato com as entidades auditadas para agendar o horário e o local das entrevistas. Uma boa prática é ter pelo menos dois membros da equipe de auditoria presentes em todas as entrevistas para que cada um possa corroborar o entendimento dos outros membros sobre o que foi acordado.
- Realizar uma pesquisa pré-entrevista para garantir que a equipe esteja bem-informada sobre o objeto e o papel do(s) indivíduo(s) que serão entrevistados.
- Elaborar perguntas para a entrevista com base nas informações desejada. Se a entrevista for com um indivíduo da entidade auditada, é importante certificar-se de que as perguntas tratem do grau em que a entidade está atingindo seus objetivos (**efetividade**), os recursos de que necessita para cumprir sua missão (**economicidade**) e a relação entre os recursos empregados e os resultados entregues (**eficiência**). Se houver critérios bem definidos que sejam relevantes para os tópicos da entrevista, pode ser útil derivar perguntas desses critérios para facilitar a análise posterior das informações. Dependendo da situação, o auditor pode enviar as perguntas às entidades auditadas com antecedência para que elas possam garantir que as pessoas corretas estejam

presentes e preparadas para responder. Também é útil pensar em possíveis perguntas complementares para, conforme o caso, tentar obter mais informações do entrevistado durante a entrevista.

2. A **condução da entrevista** envolve o próprio ato da entrevista planejada para obter as informações necessárias, inclusive os dados e **documentação de auditoria**:

- Determinar quem conduzirá a entrevista. É prática comum que uma pessoa conduza a entrevista e os outros membros da equipe fiquem responsáveis por fazer anotações.
- No início da entrevista, é importante apresentar a equipe de auditoria e os entrevistados, declarar o objetivo da entrevista e fornecer informações básicas sobre a auditoria.
- Ao entrevistar funcionários, devem ser feitas perguntas relevantes, cujas respostas devem ser cuidadosamente anotadas. É importante que o auditor faça perguntas complementares e de sondagem para melhorar a qualidade e a profundidade das evidências. Por exemplo, uma pergunta útil de sondagem é: "Você pode me dar um exemplo disso?" Também é importante investigar e avaliar eventuais evidências contrárias que possam ser úteis para a compreensão do quadro completo e evitar conclusões incorretas. O auditor deve estar preparado para ajustar seu trabalho ou ir além da lista planejada de perguntas se outras questões relevantes para o(s) objetivo(s) da auditoria forem identificadas durante a entrevista.
- Manter o controle sobre a entrevista para manter o foco nos tópicos da entrevista.
- Solicitar documentação e informações relacionadas para corroborar ou expandir as informações testemunhais fornecidas pelos funcionários. Explicar aos entrevistados como as informações coletadas são relevantes e necessárias para a auditoria.
- Ao final da entrevista, resumir as principais informações coletadas e os documentos ou dados que os indivíduos concordaram em fornecer à equipe de auditoria. O auditor deve, então, abordar quaisquer perguntas ou comentários finais dos entrevistados e agradecer a eles pela ajuda. Também pode dizer aos entrevistados que talvez seja necessário fazer perguntas complementares à medida que a auditoria avançar.

Dicas para conduzir entrevistas eficazes

- ✓ Estar preparado. Estudar o objeto e entender o papel do(s) indivíduo(s) entrevistado(s).
- ✓ Não falar demais — é melhor ouvir e observar.
- ✓ Elaborar, com antecedência, uma lista das perguntas a serem feitas durante a entrevista.
- ✓ Ser flexível, mas manter em mente o objetivo da entrevista.
- ✓ Agendar a data, hora, duração e local da entrevista com antecedência.
- ✓ Ser corajoso o suficiente para fazer perguntas difíceis se forem relevantes para a auditoria; ser franco e sincero.
- ✓ Incluir mais de uma pessoa da equipe de auditoria na entrevista.
- ✓ Evitar fazer perguntas complexas, ressaltar sua própria importância e exibir conhecimentos excessivos ou atitudes de superioridade.
- ✓ Atribuir papéis a cada pessoa antes da entrevista, como, por exemplo, quem fará as perguntas e quem fará as anotações. Evitar realizar entrevistas sozinho, se possível.
- ✓ No caso de respostas evasivas, usar pausas ou silêncio para indicar que está aguardando informações mais completas.
- ✓ Começar e terminar a entrevista no horário.
- ✓ Fazer anotações precisas e abrangentes.
- ✓ Estar atento e ser observador, objetivo, respeitoso, imparcial, sensível e confiante.
- ✓ Considerar usar um gravador de áudio, conforme o caso.
- ✓ Estabelecer um bom relacionamento com o entrevistado: a entrevista não é um interrogatório.
- ✓ Documentar a entrevista no menor prazo possível após sua realização.

Fonte: Adaptado do Manual de Formulários de Auditoria Operacional da AFROSAI-E, 2013; TCU - Entrevistas em auditorias.

3. A **documentação dos resultados da entrevista** envolve a criação de um registro escrito preciso das informações obtidas durante a entrevista de forma que facilite a análise e o **controle de qualidade** (GUID 3920/100). O Apêndice 8 contém um modelo de documentação da entrevista:

- Ser o mais preciso possível. O auditor pode editar, resumir e sintetizar as informações durante a elaboração do registro da entrevista. Não obstante, é importante garantir que as paráfrases e alterações sejam fiéis às informações fornecidas.
- Organizar o registro escrito de forma a ajudar a equipe a analisar as informações obtidas. Por exemplo, é possível organizar o registro por questão de auditoria ou área temática e usar títulos para dirigir a atenção para diferentes áreas.
- Documentar os nomes das pessoas entrevistadas, seus cargos e informações de contato. Isso é essencial para manter um registro preciso da entrevista.
- Diferenciar a posição oficial da entidade auditada (que o entrevistado pode ter compartilhado) da opinião do entrevistado sobre determinado assunto. Trata-se de uma consideração significativa na determinação da adequação das informações.
- É útil referenciar e vincular eletronicamente os documentos fornecidos pelo entrevistado no registro da entrevista, quando isso for relevante. Isso ajudará a explicar claramente a documentação no contexto das declarações dos entrevistados.
- Tomar medidas para verificar e confirmar a precisão do registro da entrevista. Algumas equipes de auditoria compartilham suas notas da entrevista com o indivíduo que estiver

elaborando o registro da entrevista para garantir que tenham um conjunto abrangente de notas da reunião. Outras equipes de auditoria têm uma pessoa que redige o registro com base em suas anotações e, em seguida, pede aos outros membros da equipe que revisem tal rascunho quanto à precisão, com base em suas próprias anotações. O auditor tem a liberdade de escolher a abordagem que funcionar melhor para a equipe, mas é importante assegurar-se de que os colegas de equipe que tiverem participado da entrevista revisem o registro para confirmar sua precisão. É recomendável que o auditor entre em contato com o entrevistado se não tiver certeza ou não entender alguma das informações fornecidas. Em alguns casos, também é possível gravar e transcrever as entrevistas. Quando apropriado, a gravação em áudio pode facilitar a escuta cuidadosa do que as pessoas dizem, pois não exige que o entrevistador se concentre em fazer anotações. Caso decida gravar a entrevista, é necessário pedir permissão ao entrevistado e ter em mente que o fato de a entrevista ser gravada pode impedir que o entrevistado fale livremente sobre questões delicadas. É recomendável consultar a política da organização sobre entrevistas gravadas em áudio porque as práticas variam muito de acordo com cada ISC.

Para obter uma visão abrangente do tema da auditoria, é importante entrevistar pessoas com diferentes cargos, perspectivas e percepções. Como os resultados das entrevistas serão provas testemunhais, a realização de muitas entrevistas com diferentes pessoas ou departamentos pode dar mais robustez às evidências. A realização de entrevistas exige muitos recursos; portanto, convém limitar as entrevistas ao que for necessário. Uma maneira de determinar o número ideal é considerar se a realização de entrevistas adicionais adicionará informações novas, interessantes ou relevantes que não poderiam ser obtidas de outras fontes, como, por exemplo, documentos. É importante lembrar que a confiabilidade das evidências testemunhais obtidas por meio de entrevistas depende da pessoa que as fornecer e de seu nível de conhecimento ou parcialidade. É recomendável corroborar as informações obtidas, sempre que possível, com documentação ou outra forma de evidência para mitigar os **riscos de auditoria**, conforme explica o Capítulo 4. O Apêndice 8 contém orientações mais detalhadas sobre como planejar, conduzir e documentar entrevistas.

Coleta de documentos

A auditoria típica conta com uma vasta gama de evidências documentais para apoiar seus achados e conclusões. Logo, a coleta de documentos é um método muito importante de obtenção de evidências.

Em geral, as evidências documentais são consideradas mais confiáveis que as evidências testemunhais. É importante ter evidências documentais para corroborar as evidências testemunhais obtidas (ver **Figura 27** e GUID 3920/74–77). O auditor pode coletar documentos de muitas fontes diferentes. No entanto, a possibilidade de usar as evidências documentais coletadas como evidência depende de sua autenticidade e da integridade das fontes e sistemas que tiverem produzido as informações (ver barra lateral). Esse ponto é analisado em mais detalhes a seguir.

Entidades auditadas

Para a maioria das auditorias, as entidades auditadas são a principal fonte de evidências documentais relevantes. É fundamental solicitar às entidades auditadas documentos que forneçam evidências para responder às questões de auditoria. Essa documentação pode ser qualitativa ou quantitativa. Entre os exemplos, destacam-se:

- políticas, orientações e organogramas;
- contratos, faturas, informações contábeis e dados orçamentários;
- dados quantitativos sobre o desempenho do tema que estiver sendo auditado; e
- pesquisas ou estudos relacionados ao tema da auditoria.

No início da auditoria, é útil solicitar às entidades auditadas documentos que forneçam informações sobre a organização, seu funcionamento e eventuais orientações relacionadas ao tema em questão. A coleta e revisão dessas informações no início da auditoria ajudará a equipe a se preparar para a realização eficaz de entrevistas, pesquisas, coletas de documentos adicionais e inspeções à medida que a auditoria avançar.

É importante solicitar documentação que comprove as declarações dos funcionários, confirme os fatos relevantes e forneça informações sobre a efetividade e eficiência das entidades auditadas no desempenho de seu papel em relação ao(s) objetivo(s) e questões da auditoria.



Ao avaliar a adequação das evidências documentais, é útil considerar as seguintes questões:

- O documento representa a posição oficial da entidade auditada?
- O documento é um rascunho ou a versão final?
- O documento está incompleto ou desatualizado?
- O documento foi desenvolvido pela fonte mais versada no assunto?
- A fonte do documento tem algum viés que possa afetar sua confiabilidade?
- As informações são precisas?
- A metodologia utilizada para desenvolver o documento é robusta?

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Ao coletar documentos das entidades auditadas, é responsabilidade do auditor avaliar se as informações são adequadas. Ele não deve presumir, simplesmente porque certos documentos ou dados foram fornecidos pelas entidades auditadas, que eles são relevantes, válidos e confiáveis. Por exemplo, as entidades auditadas podem não ter informações precisas, ou podem não ter realizado análises precisas, ou talvez forneçam informações que apresentem uma visão tendenciosa ou incompleta da situação. O auditor deve se certificar de que compreende como os dados e informações foram desenvolvidos e que as informações nos documentos são condizentes com o que lhe foi dito pelas entidades auditadas. Por exemplo, as mesmas perguntas podem ser feitas a várias pessoas sobre a origem das informações. Também é possível coletar tipos de informações semelhantes de diferentes fontes para corroborar o que é fornecido pelas entidades auditadas e garantir que a visão do auditor seja completa. Também é possível solicitar a revisão dos dados, casos ou arquivos originais que sustentam as análises ou conclusões da entidade auditada para que o próprio auditor possa verificar os resultados. Também é importante considerar a data dos documentos revisados. Em particular, se forem examinados documentos relacionados a um evento específico, é importante verificar se o documento foi elaborado durante o evento ou num momento próximo a ele. Por exemplo, as atas de determinada reunião foram elaboradas no mesmo dia, ou seis meses depois? Isso pode afetar a validade e adequação das evidências de auditoria.

É útil manter um registro no qual anotar e controlar todos os documentos coletados durante a auditoria. Isso ajudará o auditor a rastrear os documentos solicitados, quais documentos foram fornecidos pela entidade auditada e quais ainda estão pendentes.

Dependendo da entidade auditada e da sensibilidade do tema, pode ser difícil obter documentos ou informações da entidade auditada. Caso a entidade auditada tente impedir a obtenção de informações relevantes para as questões de auditoria, é recomendável que o auditor notifique o supervisor imediatamente para que essas questões possam ser rapidamente encami-nhadas e resolvidas, de acordo com as políticas e direitos legais da ISC.

Desafios na obtenção de informações da entidade auditada e como tratá-los

Conforme a legislação nacional, cada entidade fiscalizadora superior (ISC) deve ter o direito legal de acessar documentos e informações relevantes do governo para fundamentar suas auditorias. Estabelecer um relacionamento positivo com a entidade auditada, incluindo uma comunicação frequente sobre as informações necessárias para a auditoria (e sobre o porquê dessa necessidade) pode ajudar o auditor a obter informações com mais facilidade.

No entanto, algumas entidades auditadas podem não fornecer prontamente acesso às informações solicitadas. Se o auditor enfrentar dificuldades para obter informações às quais acredita que a ISC tenha direito legal, como, por exemplo, atrasos significativos ou negações de informações, ele deve:

- ✓ notificar seu supervisor imediatamente para que ele esteja ciente do problema e possa encaminhá-lo para a Alta Administração da ISC, conforme apropriado;
- ✓ consultar um especialista jurídico dentro da ISC para garantir que as informações solicitadas sejam aquelas às quais a ISC tem direito e para obter orientações sobre como enquadrar a solicitação de informações;
- ✓ assegurar-se de que a solicitação de informações tenha uma relação direta com questões específicas de auditoria;
- ✓ explicar a natureza da solicitação à entidade auditada o mais especificamente possível e vinculá-la às questões específicas de auditoria;
- ✓ definir prazos específicos para receber as informações ou agendar as reuniões solicitadas;
- ✓ se as informações solicitadas forem legitimamente confidenciais, interagir com a Administração da ISC e a entidade auditada para determinar se há uma fonte alternativa de informações que atenda às necessidades da auditoria, ou se pode ser adotada uma solução alternativa aceitável, como, por exemplo, revisar as informações no local; e
- ✓ documentar as tentativas de obter as informações e manter um registro das solicitações.

A equipe de auditoria precisará trabalhar em estreita colaboração com a Alta Administração da ISC para determinar como resolver o problema.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Fontes terceiras

Organizações terceiras, relevantes — como clientes, especialistas, organizações da sociedade civil, empresas contratadas, entidades de classe, instituições de pesquisa ou outras entidades governamentais — que não sejam o objeto principal da auditoria também podem ser fontes úteis de evidências documentais. Por exemplo, um prestador de serviços terceirizado pode fornecer informações sobre determinado contrato, ou uma instituição de pesquisa pode ter conduzido um estudo relevante sobre o tema de auditoria. Conforme descreve o Capítulo 4, é sempre útil, no início da auditoria, realizar uma pesquisa bibliográfica de relatórios gerais de pesquisa, livros ou documentos relacionados à área de auditoria para identificar fontes relevantes.

É importante que, ao considerar se a fonte terceira é apta para fornecer evidências de auditoria, o auditor se certifique de que entende o contexto, a função da parte terceira que possa ser relevante para o tema da auditoria e quaisquer eventuais vieses ou motivações dessa parte.

A coleta de informações de um terceiro experiente e relevante pode ser especialmente útil se o auditor duvidar da confiabilidade ou franqueza da entidade auditada. Nessas circunstâncias, as informações de terceiros podem ajudar a corroborar as informações fornecidas pela entidade auditada ou a desenvolver um quadro completo da atividade auditada.

Revisões de arquivos

As revisões de arquivos envolvem a revisão de muitos tipos semelhantes de registros documentais, como arquivos pessoais ou contratos, para extrair informações. As revisões de arquivos precisam ser estruturadas e sistemáticas para permitir que os problemas ou perguntas sejam abordados em todos os arquivos. Assim como na observação direta, é importante identificar as informações necessárias e desenvolver um instrumento de coleta de dados antes de iniciar a coleta em si. O Apêndice 9 contém um exemplo de comparação entre dois arquivos.

Fontes da internet

As equipes de auditoria costumam usar fontes presentes na internet para obter informações. Essas fontes podem incluir *sites* de órgãos governamentais, órgãos legislativos, associações comerciais ou meios de comunicação. O uso de informações de determinados *sites* está associado a um risco maior de que as informações não sejam apropriadas. Por exemplo, informações de *blogs*, *wikis* e *sites* pessoais não são recomendadas como evidências porque essas fontes não têm nenhuma autoridade identificável e reconhecível, ou porque sua autenticidade não pode ser verificada. Outros *sites* — como aqueles relacionados a revistas ou jornais comerciais — podem ser autênticos, mas não são necessariamente oficiais ou confiáveis. O auditor deve exercer julgamento profissional ao usar informações desses *sites*.

O auditor deve considerar cuidadosamente se o *site* que está usando é uma fonte confiável para as informações específicas que está pensando em usar. As seguintes perguntas devem ser consideradas:

- A fonte é autêntica?
- A fonte tem autoridade reconhecida em relação ao tema?
- A fonte é confiável?
- A fonte é imparcial?

Se estiver usando informações de fontes da internet, também é importante que o auditor informe a data em que acessou as informações, porque as informações nesse ambiente podem mudar. Em última análise, o **julgamento** e **ceticismo profissionais** serão essenciais para a decisão sobre usar ou não fontes da internet e as informações derivadas delas.



Uma definição clara do instrumento de coleta de dados é importante para uma revisão de arquivos bem-sucedida. O auditor deve se certificar de que:

- Entende o conteúdo dos arquivos antes de desenvolver seu instrumento de coleta de dados;
- As perguntas que irão auxiliar na captura das informações desejadas dos arquivos foram cuidadosamente elaboradas; e
- O instrumento de coleta de dados foi testado num pequeno número de arquivos para garantir sua capacidade de capturar as informações necessárias.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Dados processados por computador

As equipes de auditoria frequentemente obtêm dados processados por computador como fonte de evidências documentais, tais como extratos de bancos de dados ou aplicativos de *software*, dados mantidos em planilhas, dados coletados de formulários e pesquisas em portais da internet.

Como acontece com qualquer fonte de dados, não se deve presumir que os dados sejam confiáveis. Se os dados não forem confiáveis, o auditor não pode ter certeza de que as informações são válidas. Se houver alguma expectativa de que os dados possam afetar, de forma relevante, os achados, conclusões ou recomendações, o auditor deverá tomar algumas medidas adicionais para garantir que os dados estejam completos e precisos. A noção de completude refere-se à disponibilidade dos registros de dados necessários e ao correto preenchimento dos campos de dados em tais registros. A precisão refere-se à extensão em que os dados registrados refletem as informações da fonte.

O auditor pode tomar alguns passos para avaliar a confiabilidade da fonte de dados. O grau dessa avaliação dependerá de quão significativos são os dados para os achados de auditoria. Alguns desses passos são:

- entrevistas com funcionários experientes sobre as fontes de dados e como os dados são coletados, processados e validados;
- testes de dados eletrônicos ou manuais para dados ausentes ou incomuns, ou erros óbvios;
- revisões de controles internos relacionados, como processos e procedimentos relacionados à inserção e validação de dados; e
- seleção rastreada ou amostra aleatória de ou para documentos originais.

Algumas dessas etapas podem ser bastante complexas. O auditor pode ter de buscar aconselhamento ou assistência de uma parte interessada com experiência na avaliação da confiabilidade dos dados (por exemplo, um metodologista ou um auditor com conhecimento prévio do tema) para auxiliar na determinação de quais passos adotar e como conduzir a avaliação.

Recomenda-se ao auditor que comece a avaliar a confiabilidade dos dados processados por computador o mais rápido possível após tais dados serem identificados como evidências potencialmente relevantes. Os Apêndices 10 e 11 contêm, respectivamente, um formulário de avaliação da confiabilidade de dados e um exemplo de perguntas de confiabilidade de dados para entidades auditadas. As equipes de auditoria geralmente analisam dados processados por computador para desenvolver evidências analíticas. Recomenda-se avaliar a confiabilidade dos dados antes de realizar uma análise extensa porque o nível de confiabilidade das evidências analíticas depende dos dados subjacentes.

Dados processados por computador raramente são perfeitos. No entanto, cabe ao auditor determinar se os dados são suficientes para as situações específicas em que planeja usá-los. Considerar certos riscos relativos ao uso dos dados é importante, inclusive: a natureza sensível ou controversa dos dados, ou se o uso dos dados pode ter um impacto negativo significativo nas decisões dos leitores do relatório de auditoria. Também é útil considerar a qualidade das evidências corroborantes, uma vez que evidências corroborantes mais robustas poderiam ajudar a mitigar alguns dos riscos de dados imperfeitos. Por outro lado, se as evidências corroborantes forem limitadas e houver uma forte dependência de dados processados por computador como a única base para os achados de auditoria, sua validade e confiabilidade se tornam ainda mais importantes. As decisões relativas à confiabilidade dos dados processados por computador podem exigir **juízo profissional** da equipe de auditoria, da Administração e de especialistas em dados internos à organização.

Vale notar que só devem ser usados dados processados por computador se tais dados forem suficientemente confiáveis para os propósitos para os quais se destinam. Além disso, ao relatar dados processados por computador no relatório final de auditoria, recomenda-se que, como medida de **garantia de riscos**, o auditor divulgue algumas informações metodológicas sobre os dados que obteve, como os obteve e eventuais limitações de tais dados.

Observações diretas e inspeções físicas

É importante sair um pouco do escritório e observar as pessoas, atividades, procedimentos, bens ou eventos relacionados à auditoria. Esses métodos de coleta de informações são chamados de observação direta e inspeção física. As evidências obtidas por meio de observação direta e inspeção física são conhecidas como evidências físicas. Geralmente, essas evidências são consideradas mais robustas e confiáveis que as evidências indiretas — ou seja, aquelas fornecidas pelas entidades auditadas ou por terceiros.

Esses métodos podem ser muito úteis se as questões de auditoria estiverem relacionadas à condição de bens ou propriedades, à contabilização de estoques ou à verificação da condução de uma operação com base no que foi planejado. O uso desses métodos pode ajudar o auditor a entender o contexto das questões relacionadas à auditoria e como as áreas relacionadas estão funcionando.

Por exemplo, o Tribunal de Contas Europeu realizou uma auditoria orientada a resultados sobre bem-estar animal na UE. A equipe de auditoria selecionou uma amostra de cinco Estados Membros da UE com base no tamanho de seus setores pecuários e na existência de deficiências previamente identificadas relativas à conformidade com normas de bem-estar animal. Em cada Estado Membro, a equipe de auditoria realizou observações diretas de inspeções de bem-estar animal em fazendas, transporte e abate de animais. Além disso, a equipe de auditoria realizou verificações no local para verificar se os agricultores cumpriam efetivamente os

requisitos associados ao recebimento de pagamentos e subsídios, como, por exemplo, garantir que os animais tivessem o espaço de pastagem determinado na lei e a nutrição adequada. Para mais informações, ver [Relatório Especial n.º 31/2018: Bem-estar dos animais na UE: reduzir o desfasamento entre objetivos ambiciosos e aplicação prática.](#)

A **Figura 28** fornece alguns exemplos adicionais de temas de auditoria que podem se beneficiar de observação direta ou inspeção física, além de observações ou inspeções relacionadas que o auditor poderia considerar.

Figura 28: Exemplos de observações diretas ou inspeções físicas

Manutenção de instalações de propriedade do governo por contratados externos	Realizar visitas in loco às propriedades relevantes para inspecionar fisicamente os imóveis com base nos critérios estabelecidos no contrato. Fotografar e documentar as condições observadas.
Procedimentos para inspeções alfandegárias em aeroportos	Visitar os aeroportos relevantes e observar como as inspeções alfandegárias estão sendo conduzidas. Registrar as observações para poder compará-las aos procedimentos de inspeção da entidade auditada. Isso pode ajudar a determinar se as inspeções estão sendo conduzidas de acordo com os procedimentos especificados e qual é o nível de recursos necessários para conduzir tais inspeções. Durante as observações, também é possível considerar se há maneiras de a entidade auditada ser mais eficiente na maneira como conduz suas inspeções.
Aprovações para grandes compras de equipamentos	Inspeccionar os arquivos relevantes para verificar as assinaturas e credenciais dos funcionários aprovadores de acordo com os requisitos legais. O auditor também pode usar esse tipo de informação como parte de uma revisão mais ampla para ajudar a determinar se a orientação e o treinamento dos funcionários aprovadores são suficientes para garantir que cumpram os requisitos legais ou para determinar se a entidade auditada possui controles internos suficientes para garantir a aplicação da lei.
Perigos químicos nos alimentos	Observar os controles em vigor nos postos fronteiriços de inspeção de alimentos para determinar se os Estados cumprem efetivamente as políticas de segurança alimentar, realizando verificações físicas apropriadas de produtos importados de origem animal e não animal e com quais recursos.

Fonte: GAO dos EUA; Relatório Especial do Tribunal de Contas Europeu n.º 02/2019: Perigos químicos nos alimentos: a política de segurança alimentar da UE protege os cidadãos, mas enfrenta desafios, 2019.

Algumas observações diretas são simples e podem exigir apenas algumas fotos ou um vídeo enquanto o auditor visita um depósito ou local. Por exemplo, o auditor pode entrevistar um funcionário sobre os danos causados por uma enchente numa propriedade do governo. Ele pode tirar fotos dos danos para corroborar as declarações do funcionário.

No entanto, observações diretas ou inspeções físicas destinadas a responder direta ou parcialmente às questões de auditoria precisam ser conduzidas sistematicamente. O auditor pode decidir conversar com uma parte interessada com experiência nessa área, como um metodologista, para obter orientações ou assistência na implementação desses métodos.

A seguir, são apresentados alguns passos gerais a serem seguidos para garantir que as informações coletadas por meio de observações e inspeções sejam relevantes, válidas e confiáveis:

- 1. Determinar o que observar ou inspecionar.** Determinar quais sites, pessoas, eventos ou arquivos serão observados ou inspecionados. Se o universo for pequeno, o auditor pode realizar observações ou inspeções em todos ou na maioria dos locais ou eventos. No entanto, se a população potencial for muito grande, pode ser necessário selecionar uma amostra de locais. Se for esse o caso, é recomendável conversar com um metodologista para determinar quais locais ou eventos são os melhores para observar ou inspecionar, com o propósito de obter as evidências mais apropriadas para a auditoria, e como esses resultados podem ser usados.
- 2. Determinar quais condições devem se verificar.** Determinar as condições que "deveriam" estar presentes — ou seja, os critérios — antes de conduzir as observações ou inspeções. A fonte desses critérios dependerá dos objetivos e questões de auditoria. Ainda assim, tais condições podem ser determinadas por meio da revisão de contratos, registros de inventário das entidades auditadas ou procedimentos exigidos. O Capítulo 4 trata em detalhes dos critérios de auditoria.
- 3. Determinar quais evidências coletar e como.** Com base nos critérios determinados, desenvolver um conjunto estruturado de perguntas a serem respondidas durante as observações ou inspeções. Isso pode ser considerado um instrumento de coleta de dados. O Apêndice 12 contém um exemplo de instrumento de coleta de dados. Esse conjunto de perguntas deve ser simples, de forma a permitir que as respostas sejam consistentes em todas as observações ou inspeções, mesmo que realizadas separadamente. As informações a serem coletadas podem ser quantitativas (por exemplo, números de itens) ou qualitativas (por exemplo, descrições de um evento ou condição). O auditor deve buscar evidências que o ajudem a avaliar a **economicidade, eficiência e efetividade** do tema de auditoria. Por exemplo, se estiver observando como estão sendo conduzidas certas inspeções alfandegárias, o auditor não deseja simplesmente verificar que elas estejam sendo conduzidas: ele também pode avaliar a rapidez (eficiência) e a profundidade (efetividade) com que estão sendo conduzidas, e com quais níveis de recursos (economicidade). Além disso, as decisões relativas à condução da observação — como, por exemplo, realizar uma observação encoberta, uma observação aberta, ou uma observação participante — podem afetar a qualidade das evidências. Por exemplo, quando os funcionários alfandegários estão cientes de que suas inspeções estão sendo observadas, eles podem seguir os procedimentos com mais rigor.
- 4. Documentar os resultados.** Documentar com cuidado e precisão os resultados das observações ou inspeções — ou seja, o que foi verificado — respondendo às perguntas elaboradas ao realizar a inspeção ou observação (GUID 3920/100). É importante lembrar quando, onde e como a inspeção ou observação ocorreu e assegurar-se de que seja registrada ou documentada de forma que represente os fatos de maneira justa. Por exemplo, se ocorrer um evento emergencial durante a observação, a resposta das entidades auditadas a esse

evento pode não refletir as operações típicas das entidades. Também é importante que o auditor registre o que observar, em vez de sua interpretação do que tiver observado. A análise dessas informações deve ocorrer mais tarde. O Apêndice 13 contém um exemplo de formulário de documentação de observações diretas ou inspeções físicas.

Realização de visitas ao local

A auditoria típica requer muitos tipos de evidências e métodos de coleta de informações. Muitas vezes, ao conduzir uma auditoria, o auditor pode ter menos tempo, recursos humanos e dinheiro do que desejaria. Em vista da necessidade de usar os recursos da ISC de maneira sensata, isso exige que o auditor colete informações da maneira mais eficiente possível. Uma técnica que a maioria dos auditores usa para fazer isso é combinar várias entrevistas, coletas de documentos e observações diretas ou inspeções físicas numa única visita a um local ou localização geográfica. A seguir, é apresentado um exemplo de como uma visita ao local pode ser usada para embasar uma auditoria relacionada à gestão de programas de treinamento para fiscais alfandegários.

Exemplo de visita ao local para avaliar a suficiência da formação dos fiscais alfandegários.

Para responder a uma questão de auditoria orientada a sistemas relacionada à gestão dos programas de treinamento para fiscais alfandegários, uma equipe de auditoria poderia realizar a seguinte coleta de informações numa única visita de vários dias à cidade onde são ministrados os cursos profissionais:



Dia 1

Visitar a academia que oferece cursos de inspeção alfandegária para novos inspetores com o propósito de conduzir entrevistas com os gestores do programa, os funcionários que desenvolvem o currículo de treinamento e os funcionários que ministram as aulas.



Dia 2

Retornar ao instituto acadêmico para observar, fotografar ou filmar as aulas e eventuais recursos didáticos associados.



Dia 3

Visitar o aeroporto local para observar os agentes realizando inspeções alfandegárias e entrevistar inspetores e supervisores.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Agendar uma visita abrangente ao local exige planejamento, agendamento cuidadoso e uma compreensão de como a entidade auditada ou os sujeitos da visita estão organizados. No entanto, esse esforço extra permitirá a coleta de muito mais evidências num curto período (em comparação com a condução de entrevistas e observações físicas em várias visitas separadas ao mesmo local).

Pesquisas

As pesquisas constituem outro método de coleta de informações que as equipes de auditoria podem usar para obter evidências. A pesquisa (algumas vezes chamada de enquete) é uma coleta sistemática de informações de uma população definida capaz de fornecer informações autorrelatadas sobre condições ou programas existentes. Elas podem ser autoadministradas por meio de questionários (por exemplo, pelo correio, por e-mail ou em sites da internet) ou administradas pelo entrevistador (por exemplo, pesquisas presenciais ou por telefone). Esse pode ser um método útil a ser considerado para a auditoria se houver a necessidade de coletar informações detalhadas e específicas de um grupo abrangente de pessoas ou departamentos dentro de uma ou várias organizações, como, por exemplo, para avaliar o nível de satisfação de uma população de usuários-alvo em relação aos serviços públicos prestados.

O Escritório de Accountability Governmental (GAO) dos Estados Unidos conduziu uma revisão dos programas de educação infantil fornecidos por cada um dos 50 estados da nação. As



Para uma pesquisa ou enquete com membros do público, as mídias tradicionais ou sociais podem fornecer opções eficazes para atingir seu público-alvo.

Por exemplo, o GAO dos EUA recentemente usou as mídias sociais para estudar membros da população estadunidense que viviam em moradias militares privatizadas.

Se o auditor usar a mídia para entrar em contato com as populações da pesquisa, ele deve se certificar de usar métodos que sejam inclusivos — ou seja, métodos que alcancem todas as subpopulações de seu público-alvo — para evitar vieses não intencionais nos resultados.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

equipes de auditoria adotaram uma abordagem orientada a sistemas e procuraram determinar o número e as características desses programas, como são financiados e até que ponto se sobrepõem aos programas federais e a outros programas estaduais. Como parte da revisão, a equipe de auditoria realizou duas pesquisas. Ambas foram enviadas aos funcionários do programa de educação infantil de cada estado. A primeira identificou programas estaduais que oferecem serviços de educação infantil ou creche para crianças na faixa etária de 0 a 5 anos. A segunda reuniu mais informações sobre os programas identificados na primeira, tais como suas características e fontes de financiamento. Em seguida, a equipe de auditoria analisou os dados de ambas para determinar quais características os programas estaduais compartilhavam com programas federais e outros programas estaduais, bem como os benefícios e desafios do uso de múltiplas fontes de financiamento. Para mais detalhes sobre essas pesquisas e seus resultados, ver [*Child Care and Early Education: Most States Offer Preschool Programs and Rely on Multiple Funding Sources \(GAO-19-375\)*](#).

É importante observar que formular e aplicar uma pesquisa que produza informações objetivas, críveis e confiáveis é uma tarefa complexa e demorada. Um volume considerável de trabalho inicial é necessário para desenvolver e testar a pesquisa. O trabalho e tempo comprometido são frequentemente negligenciados pelas equipes de auditoria ao considerarem este método. Antes de dar início a uma pesquisa do tipo, o auditor deve considerar se há fontes alternativas de informações

disponíveis que possam ser usadas de forma eficaz, ou se há evidências corroborantes para as informações testemunhais coletadas durante a pesquisa.

Alguns dos passos mais importante para a realização de uma pesquisa são descritos brevemente abaixo e analisados em mais detalhes no Apêndice 14. Se a equipe de auditoria estiver considerando uma pesquisa, é recomendável buscar orientações e assistência de uma parte interessada externa ou interna à ISC com experiência em formulação e realização de pesquisas.

1. Identificar a população da enquete. É necessário identificar a população a ser estudada e decidir se a enquete cobrirá toda a população ou apenas uma amostra. Ao fazer isso, o auditor deve assegurar-se de que os indivíduos ou as organizações pesquisadas sejam as melhores fontes das informações que procura. O quadro abaixo fornece apenas uma breve introdução ao conceito de amostragem, mas há muito mais a ser dito sobre amostragem e como ela pode ser usada. Recomenda-se que o auditor busque a orientação de um especialista e analise a literatura acadêmica ao considerar sua amostra.

Amostragem

A amostragem pode ser uma ferramenta muito útil para estimar as características de uma população quando o auditor não tem capacidade de coletar informações sobre todos os seus integrantes. Uma amostra é um grupo de pessoas, locais, objetos, itens ou documentos retirados de uma população maior para fins de medição. A equipe de auditoria pode usar a amostragem como ferramenta para vários métodos de coleta de dados, tais como revisões de documentos, inspeções físicas ou pesquisas. Há dois tipos básicos de amostras: probabilística e não probabilística.

Amostra probabilística

A amostra probabilística usa técnicas de amostragem aleatória para criar a amostra. Cada membro da população tem uma chance conhecida e igual de ser selecionado para a amostra.

Amostras probabilísticas bem projetadas permitem que os analistas façam afirmações sobre uma população inteira e meçam a precisão de suas estimativas.

Amostra não probabilística

As amostras não probabilísticas são mais simples, mas mais restritivas quanto ao que é possível afirmar. Essas amostras podem usar processos aleatórios ou não aleatórios, como julgamento do auditor ou amostragem por conveniência. Processos aleatórios, quando possível, são preferíveis, embora não permitam que o auditor generalize os resultados para toda a população da amostra.

As amostras não probabilísticas podem ser úteis quando o auditor precisar de informações descritivas sobre sua amostra, ou se estiver tentando confirmar a existência de uma atitude ou erro, em vez de uma prevalência. Elas não são recomendadas como único suporte para achados envolvendo estimativas de variáveis.

Fonte: GAO dos EUA.

- 2. Selecionar um método de aplicação da pesquisa.** Há vários métodos, tais como entrevistas presenciais ou por telefone, pesquisas pela internet, questionários em papel por correio, questionários eletrônicos por e-mail, ou pesquisas autoadministradas de forma presencial. O método escolhido pode afetar a taxa de resposta se a população-alvo não puder responder facilmente às perguntas, ou se o auditor não dispuser dos recursos humanos necessários para aplicar a pesquisa conforme planejado.

Taxa de respostas de pesquisas e enquetes

A taxa de resposta de uma pesquisa pode afetar como as informações serão usadas — por exemplo, se as respostas podem ser generalizadas para toda a população, ou se poderiam ser usadas apenas num escopo mais limitado.

Se o auditor não receber respostas suficientes de certas subpopulações, há uma possibilidade de os resultados serem tendenciosos.

É importante estar ciente de que a variação nas taxas de resposta de diferentes áreas geográficas, entidades ou grupos demográficos pode levar a distorções ou erros nos resultados.

Não há um limite mínimo aceitável de taxas de respostas. Provavelmente será necessário trabalhar com um especialista no objeto para garantir que a taxa de resposta seja suficiente (no total e nas subpopulações) para o uso pretendido dos resultados da pesquisa, ou para avaliar os resultados e ajustá-los com base no número de pessoas que preferiu não responder.

Fonte: GAO dos EUA.

- 3. Analisar as respostas.** O auditor deve analisar as informações obtidas durante a pesquisa para usá-las como evidências. O tipo de análise necessária dependerá dos tipos de perguntas e de como as informações serão usadas. Algumas possíveis técnicas de análise de evidências são abordadas com mais detalhes posteriormente neste capítulo.
- 4. Documentar os resultados.** Será necessário documentar cuidadosamente a condução da pesquisa, as respostas e qualquer análise realizada sobre os resultados.

A realização de uma pesquisa eficaz exigirá orientações mais profundas e complexas do que as que podem ser oferecidas por este manual. É importante buscar assistência de especialistas metodológicos, internos ou externos à ISC, antes de tentar realizar uma pesquisa.

Dicas para conduzir pesquisas eficazes

- ✓ Usar perguntas claras, concisas, precisas e neutras.
- ✓ Não cobrir dois problemas com a mesma pergunta.
- ✓ Evitar perguntas ambíguas ou vagas.
- ✓ Somente fazer perguntas que serão usadas para a análise.
- ✓ Começar o questionário com perguntas simples.
- ✓ Evitar muitas perguntas abertas.
- ✓ Conduzir pré-testes das perguntas com membros da população-alvo.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Outros métodos potenciais para a coleta de informações

Há muitos métodos possíveis de coleta de informações além daqueles abordados neste capítulo. A seguir, são descritos os dois métodos adicionais mais comumente usados.

Estudos de caso

Os estudos de caso constituem um exame aprofundado e detalhado de um ou mais eventos, incidentes ou locais complexos. O auditor pode usar essa abordagem para examinar processos ao longo do tempo, bem como as relações entre processos e resultados. Em geral, os estudos de caso são usados para responder a perguntas complexas sobre “por quê” ou “como” algo ocorreu. Os estudos de caso são demorados e, geralmente, envolvem vários métodos de coleta de dados e fontes de informação. Como os estudos de caso são focados num evento único ou limitado, as informações obtidas não representam todos os eventos. Na verdade, os temas dos estudos de caso são frequentemente selecionados propositadamente porque fornecem perspectivas específicas ou únicas. É possível evitar vieses nesses casos por meio da inclusão de temas que ofereçam múltiplas perspectivas e da descrição objetiva de suas diferenças. As informações obtidas de estudos de caso funcionam bem em combinação com outros métodos de coleta de dados, ou em complementação a esses métodos.

Grupos focais

Os grupos focais são debates moderados com grupos de participantes para explorar conceitos ou obter informações sobre suas experiências relacionadas ao tema (por exemplo, as perspectivas de fiscais alfandegários em relação à qualidade do treinamento que recebem). O grupo focal é diferente da entrevista em grupo porque também visa a observar e explorar a interação entre os participantes. Como acontece com muitos métodos de coleta de dados, a escolha dos participantes também pode afetar a adequação das informações obtidas; portanto, é importante fazer uma seleção cuidadosa para evitar distorções nos resultados.



A seleção do local para estudos de caso tem um impacto direto nos dados coletados e nos achados resultantes. É importante assegurar-se de que:

- As seleções para o estudo de caso sejam bem planejadas, defensáveis e documentadas; e
- Os locais selecionados apresentem uma variedade de características de interesse. Por exemplo, podem ser escolhidos locais em áreas rurais e urbanas, cidades grandes e pequenas, ou áreas com muita atividade e outras com pouca.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.



O objetivo do grupo focal é promover um debate robusto entre os participantes. Para encorajar isso, o auditor deve:

- Manter os grupos pequenos — cerca de oito a dez participantes;
- Garantir o anonimato dos participantes; e
- Criar grupos homogêneos para que os participantes se sintam livres para expressar suas perspectivas honestamente (por exemplo, gerentes com gerentes e funcionários com funcionários).

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Fatores importantes a serem considerados para a coleta de informações

- ✓ Para a maioria dos temas de auditoria, haverá muito mais informações disponíveis do que as que o auditor pode coletar e analisar. É importante definir expectativas realistas sobre as informações necessárias que podem ser coletadas durante o período da auditoria.
- ✓ Ao coletar dados, o auditor pode encontrar discrepâncias ou desacordos entre as informações obtidas de várias fontes. É responsabilidade do auditor resolver essas discrepâncias para garantir que as evidências usadas para elaborar seus achados sejam relevantes, válidas e confiáveis.
- ✓ O auditor deve se lembrar de que é sua responsabilidade exercer julgamento e ceticismo profissionais e considerar as questões de diferentes perspectivas. Isso exigirá uma atitude aberta e objetiva em relação a vários pontos de vista e argumentos.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Como analisar as informações?



A norma

O auditor deve analisar as informações coletadas e garantir que os achados de auditoria sejam colocados em perspectiva e respondam ao(s) objetivos e questões de auditoria, reformulando o(s) objetivo(s) e as questões de auditoria quando necessário.

Fonte: ISSAI 3000/112.

Será necessário realizar a análise das informações coletadas para entender e explicar os achados e, ao final, produzir evidências. O objetivo da análise é usar as informações coletadas para avaliar aspectos de **economicidade**, **eficiência** e/ou **efetividade** e responder às questões de auditoria. Concentrar-se nas questões de auditoria é útil para organizar as informações e garantir que a análise ajude a obter as respostas necessárias.

Conforme analisado anteriormente neste capítulo, a coleta e a análise de informações geralmente são realizadas simultaneamente durante a auditoria. A análise contínua das informações durante a auditoria ajudará a entender se as informações coletadas são suficientes para responder às questões de auditoria. Isso faz parte da responsabilidade do auditor e permite a gestão ativa dos riscos de auditoria; também ajuda a evitar achados, conclusões e recomendações de auditoria incorretas ou incompletas, ou o fornecimento de informações desequilibradas.

Vários tipos diferentes de métodos analíticos podem ser usados para analisar as informações coletadas. Os métodos escolhidos dependerão das questões de auditoria e da natureza das informações (GUID 3920/86). Alguns métodos qualitativos e quantitativos comuns de análise de informações e dados são analisados brevemente a seguir.

Quais são os principais métodos qualitativos de análise de informações?

A análise qualitativa inclui uma vasta gama de métodos para estruturar, comparar, compilar e descrever informações que sustentam o raciocínio lógico e os argumentos relacionados às evidências. Normalmente, as análises qualitativas se aplicam a evidências de entrevistas, documentos e pesquisas.

Especificamente, o auditor realiza muitas entrevistas e coleta muitos documentos ao longo da auditoria, o que resulta em evidências para ajudá-lo a responder às questões de auditoria. As questões de auditoria podem fornecer uma estrutura básica para analisar as informações qualitativas coletadas com o propósito de identificar as principais evidências. Além disso, diversas abordagens qualitativas podem ser usadas para analisar os documentos, desde métodos simples até métodos complexos que exigem mais planejamento. A **Figura 29** apresenta alguns exemplos de métodos comuns de análise qualitativa que podem ser usados na análise das informações de entrevistas ou documentos.

Figura 29: Exemplos de tipos comuns de análise qualitativa

Direta	Este tipo de análise envolve a extração de informações diretamente de documentos ou entrevistas, como informações sobre os planos e ações oficiais da entidade ou informações relacionadas ao desempenho do tema auditado. É o tipo mais simples de análise qualitativa, mas é importante corroborar as informações com outras evidências obtidas durante a auditoria.
Tópica	Este tipo de análise envolve a revisão de documentos ou entrevistas com foco em informações tópicos relevantes para as diferentes questões de auditoria. A busca por temas comuns, semelhanças ou diferenças pode ser útil para a elaboração dos achados de auditoria.
Cronológica	Este tipo de análise envolve a revisão de documentos ou entrevistas com o objetivo de determinar a ordem em que uma série de eventos ocorreu, ou entender as etapas de um processo.
Temática	Este tipo de análise envolve identificar e contabilizar a frequência de determinadas expressões ou temas em documentos ou entrevistas; por exemplo, a frequência com que os resumos das reuniões gerenciais incluem debates sobre como oferecer mais oportunidades de desenvolvimento profissional aos funcionários. Este tipo de análise exigirá o desenvolvimento de uma metodologia clara antes de começar que inclua uma definição clara sobre o que será considerado e como.
De conteúdo	Este tipo de análise envolve a estruturação e análise de dados qualitativos complexos com a intenção de destilá-los em informações quantitativas. Este é um dos tipos mais complexos de análise qualitativa: ele exige o desenvolvimento de uma metodologia clara antes de começar. A seguir, são fornecidas mais informações sobre como implementar efetivamente este tipo de análise.

Fonte: GAO dos EUA.

Análise de documentos

Ao analisar os documentos coletados, o(s) método(s) qualitativo(s) usados e a complexidade da análise necessária dependerão dos objetivos de auditoria, das questões e tipos de documentos ou de outras fontes de informação. Por exemplo, se as questões de auditoria estiverem relacionadas aos requisitos de inspeções alfandegárias que a entidade auditada estabeleceu nas orientações do órgão, e se a entidade auditada tiver apenas um documento de orientação relacionado, o auditor pode extrair informações diretamente desse documento — um método conhecido como análise direta. No entanto, se os requisitos de inspeções alfandegárias da entidade auditada estiverem contidos em dez documentos diferentes, a análise precisará ser mais complexa para contabilizar sistematicamente as orientações de todos esses documentos. Os métodos mais complexos de análise qualitativa ilustrados na **Figura 29** acima, como, por exemplo, a análise de conteúdo, muitas vezes requerem um planejamento cuidadoso e metodologias claras para serem implementados com eficácia. O Apêndice 15 contém mais informações sobre a análise de conteúdo e um exemplo de uso desse método.

Análise de entrevistas

Provavelmente, as entrevistas também incluirão uma quantidade significativa de evidências. O auditor deve selecionar uma abordagem para analisar as entrevistas e identificar semelhanças nas informações ou tópicos, elementos comuns ou exemplos do mesmo problema, questão ou conceito subjacente. Por exemplo, se uma das questões de auditoria estiver relacionada à eficácia dos programas de formação de fiscais alfandegários, é possível realizar uma análise tópica revisando cada um dos registros das entrevistas e extraíndo todas as informações relativas à eficácia do treinamento. O quadro abaixo descreve algumas etapas simples para a realização dessa análise tópica com base nas questões de auditoria.

Como analisar as entrevistas com base nas questões de auditoria?

1. Selecionar um método para estruturar as informações das entrevistas, usando questões de auditoria como primeira escolha; e subquestões, atores, regiões etc. como segunda escolha, se não fizer sentido estruturar as informações apenas de acordo com as questões de auditoria.
2. Ler as notas da entrevista novamente e concentrar-se na estrutura. Se as entrevistas forem organizadas de acordo com as questões de auditoria, fazer anotações na margem quando algo for relevante para a questão n.º 1, 2 etc.
3. Revisar todas as notas sobre a questão de auditoria n.º 1. Se houver muitas observações relevantes, fazer um resumo escrito. Se necessário, escolher um novo fator para estruturar as observações. Os atores-chave podem ser usados como fator estruturante.
4. Compilar e analisar as respostas de cada tipo de ator-chave, uma de cada vez.
5. Compilar e analisar as respostas de todos os tipos de atores-chave juntos.
6. Buscar semelhanças e diferenças entre as respostas de diferentes categorias de atores-chave.
7. Resumir as informações, verificar como as entrevistas podem contribuir para responder às questões de auditoria e elaborar recomendações.
8. Passar para a próxima questão de auditoria.

Fonte: Manual de Auditoria Operacional da AFROSAI-E, 2016.

É importante documentar os achados durante a análise das entrevistas. Uma abordagem comum é elaborar um documento resumido para compilar as informações das entrevistas relacionadas a cada questão ou fator de auditoria. O Apêndice 16 contém um exemplo de resumo de documento. Num nível básico, isso envolve agrupar e rotular evidências semelhantes de maneira que facilite a compreensão e avaliação. Reunir todas as informações organizadas e documentadas num só lugar ajuda a entender a totalidade das evidências relevantes relacionadas ao tópico. Se for elaborado um documento resumido, incluir as informações originais de cada parte das evidências — como, por exemplo, um *link* para a documentação original da entrevista — de forma a garantir que a trilha de evidências esteja clara. A ISC pode ter acesso a programas de *software* que possam ser usados para esse tipo de análise de dados. Esse ponto é explicado em mais detalhes a seguir.

O auditor tem uma oportunidade única de compilar dados de muitas fontes diferentes e ouvir os conhecimentos e as opiniões de muitos membros diferentes da equipe em muitos níveis dentro das entidades auditadas, bem como de terceiros. Conforme observado anteriormente, é importante considerar, durante a análise das entrevistas, que os indivíduos entrevistados podem ter diferentes perspectivas sobre as questões e apenas uma visão parcial dos fatos ou das causas de determinado problema. É função do auditor avaliar todas as informações fornecidas nas entrevistas para obter uma imagem mais objetiva e abrangente do desempenho das entidades auditadas.

Quais são os principais métodos quantitativos de análise de dados?

A análise quantitativa varia de métodos simples (por exemplo, cálculo de uma média) a métodos complexos (por exemplo, modelagem estatística). Na auditoria operacional, a análise quantitativa pode ajudar a identificar padrões e relacionamentos importantes entre os dados, bem como áreas que precisam de atenção ou melhorias. Esta seção descreve brevemente os tipos de análise quantitativa que o auditor pode considerar em suas auditorias operacionais.

Análise estatística

A análise estatística é a ciência de identificação de padrões e tendências em dados. Pode variar de estatísticas descritivas simples a análises complexas, como a análise de regressão (ver abaixo) que requer técnicas e *software* sofisticados.

Estatística descritiva

Em auditorias operacionais, técnicas de estatística descritiva costumam ser usadas para ajudar a entender, resumir e descrever distribuições nos dados coletados de maneira significativa, como, por exemplo, na análise do cumprimento das metas de desempenho das entidades auditadas por local ou distribuição de renda da população. A **Figura 30** descreve alguns conceitos básicos de estatística descritiva e indica quando eles podem ser úteis.

Figura 30: Conceitos básicos de estatística descritiva

Conceito	Definição	Quando usar
Média	Soma de um conjunto de valores dividido pelo número de valores; também conhecida como média aritmética.	Útil quando os pontos de dados são distribuídos simetricamente. Deve ser usada com cautela se os pontos de dados forem extremamente discrepantes — ou seja, incomuns quando comparados ao restante dos dados.
Mediana	O valor médio quando os valores são organizados em ordem de grandeza; o 50º percentil.	Útil quando valores extremos ou discrepantes puderem distorcer a média.
Moda	O valor mais frequente de um conjunto de valores.	Útil quando se busca a categoria mais comum, a opção mais popular ou o valor mais típico.
Amplitude	A diferença entre a observação mais alta e a mais baixa.	Útil para complementar a média e a mediana e analisar como os pontos de dados são distribuídos.
Variância	Quantifica a extensão em que os elementos de determinada população se distanciam uns dos outros; média da distância ao quadrado entre a observação única e o valor médio.	Útil para complementar a média como medida de como os valores são distribuídos.
Desvio-padrão	Medida da dispersão ou distância dos dados; raiz quadrada da variância.	Útil para complementar a média como medida de como os pontos de dados são distribuídos; deve ser usado com cautela se os dados tiverem pontos fora da curva significativos.
Porcentagem	Medida de uma parte ou proporção relativa ao todo, expressa em centésimos.	Útil para entender o tamanho de parte da população em relação ao todo, como, por exemplo, o número de respostas “sim” em relação ao número total de respostas numa enquete.
Índice	Medida das mudanças num grupo representativo de pontos de dados individuais; medida composta que agrega vários indicadores.	Útil para entender o tamanho de parte da população em relação ao todo, como, por exemplo, o número de respostas “sim” em relação ao número total de respostas numa enquete.

Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria Operacional da AFROSAI-E, 2016:119.

Pode ser necessário usar várias técnicas de estatística descritiva para apresentar uma imagem completa do conjunto de dados, porque um único valor — como a média — pode ser enganoso se houver valores discrepantes no conjunto de dados. A **Figura 31** mostra como algumas dessas técnicas podem ser usadas para descrever a renda dos funcionários de uma fábrica.

Figura 31: Rendimentos dos funcionários de uma fábrica

Funcionário	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Salário	US\$ 12 mil	US\$ 14 mil	US\$ 15 mil	US\$ 15 mil	US\$ 15 mil	US\$ 16 mil	US\$ 18 mil	US\$ 20 mil	US\$ 22 mil	US\$ 70 mil	US\$ 95 mil

Média: US\$ 28 mil
Mediana: US\$ 16 mil
Moda: US\$ 15 mil

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Se o objetivo for relatar o salário típico dos funcionários dessa fábrica, usar apenas a média pode fornecer uma visão distorcida por causa dos dois trabalhadores que têm altos salários. A mediana e a moda, nesse caso, constituem melhores medidas do salário típico dos trabalhadores. Informar a porcentagem de trabalhadores no conjunto de dados que ganham menos de determinado valor também pode ser útil para descrever esse conjunto de dados. Por exemplo, quase 82% dos trabalhadores ganham um salário inferior a US\$ 25 mil.

Alguns desses conceitos — variância e desvio padrão, por exemplo — às vezes podem ser difíceis de calcular e interpretar. Programas de planilhas podem ajudar no cálculo. No entanto, se o auditor não tiver experiência na aplicação desses conceitos em auditorias operacionais, é recomendável que ele converse com uma parte interessada interna com experiência no assunto se achar que tal análise o ajudaria a responder às questões de auditoria.

Análise de regressão

A análise de regressão é uma técnica estatística para avaliar o grau em que as variáveis estão associadas umas às outras (por exemplo, correlacionadas). Ela pode ser útil na auditoria operacional se o objetivo for:

- testar uma relação que deveria ser verdadeira;
- identificar relações entre variáveis que possam ter uma relação causal, o que pode ajudar a explicar os resultados;
- identificar casos incomuns que se destaquem entre os valores esperados; ou
- fazer previsões sobre valores.

Por exemplo, o GAO dos EUA realizou uma auditoria em 2018 que examinou os fatores que afetam as ofertas de cursos preparatórios para universidades em escolas de ensino médio nos EUA. A equipe de auditoria adotou uma abordagem orientada a problemas que partiu da premissa de que a pobreza pode afetar adversamente, de várias maneiras, os resultados aca-

dêmicos e outros. A equipe de auditoria examinou como os alunos do ensino médio com diferentes níveis de pobreza têm acesso a cursos para prepará-los academicamente para o ensino superior. Para tal, o GAO desenvolveu um modelo de regressão para testar a relação entre a oferta de cursos preparatórios para a universidade e as características de cada escola, inclusive os níveis de pobreza dos alunos, o tamanho da escola, a densidade populacional da área (isto é, rural versus urbana) e a composição étnica da população estudantil. Entre outras coisas, a análise de regressão do GAO demonstrou que as escolas com altos índices de pobreza entre seus alunos eram menos propensas a oferecer os tipos de cursos de matemática e ciências que a maioria das universidades públicas de quatro anos espera que os alunos frequentem no ensino médio. Para obter uma explicação mais detalhada desse exemplo e da metodologia da equipe de auditoria, ver [*K-12 EDUCATION: Public High Schools with More Students in Poverty and Smaller Schools Provide Fewer Academic Offerings to Prepare for College \(GAO-19-8\)*](#).

O Apêndice 17 inclui uma aplicação muito simples de uma análise de regressão para ilustrar seu uso potencial. Como acontece com todos os tipos de modelagem, a análise de regressão pode ser complexa e pode exigir *software* especializado para determinados conjuntos de dados ou análises complexas com muitas variáveis. Se não tiver experiência com esse tipo de análise, o auditor deve buscar treinamento, literatura acadêmica ou orientações de um metodologista ou especialista no objeto para conseguir interpretar e descrever adequadamente os resultados da regressão na auditoria.

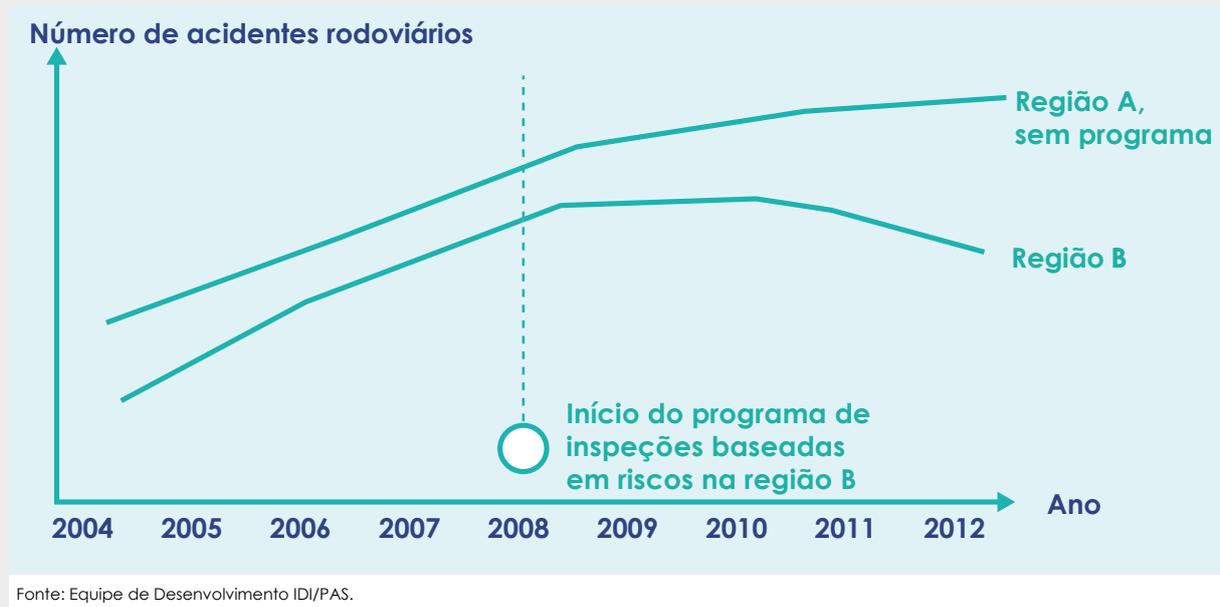
Análise de tendências

A análise de tendências é útil se o auditor quiser identificar padrões ou mudanças em seus dados quantitativos. Em sua forma mais simples, a análise de tendências envolve a coleta de dados de vários períodos, plotando esses dados num gráfico para poder visualizar como os dados mudaram e, em seguida, determinar os fatores que levaram a tal mudança.

Na auditoria operacional, a análise de tendências é frequentemente usada para observar mudanças nos orçamentos, custos e desempenho de um programa. Também pode ajudar a examinar os efeitos de uma mudança externa — como uma nova lei, programa ou recurso — numa variável específica.

Por exemplo, uma ISC estava examinando o número de acidentes rodoviários em diferentes regiões. Para tal, adotou uma abordagem orientada a problemas, em que o problema preliminar dos acidentes rodoviários era conhecido, mas as causas e atenuantes não o eram. Uma região do estudo — a região B — implementou um programa para realizar inspeções de tráfego baseadas em riscos, ao passo que a região A não implementou programa semelhante. Os auditores analisaram o número de acidentes rodoviários antes e depois da implantação do programa de fiscalização em 2007, conforme ilustra a **Figura 32**.

Figura 32: Acidentes rodoviários em regiões com diferentes tipos de inspeções



Como fica evidente nesta análise, o número de acidentes rodoviários começou a mudar na região B logo após a implementação do programa de fiscalização. Alguns anos depois, o número de acidentes até começou a diminuir na região B. A taxa de aumento dos acidentes na região A também desacelerou, apesar de não haver um programa de fiscalização baseado em riscos.

Embora convincente, a análise de dados por si só não contou toda a história. Para concluir a análise de tendências, os auditores tiveram de fazer mais investigações e análises para determinar se havia outros fatores que pudessem explicar as diferenças nos acidentes rodoviários nas regiões A e B e a diminuição nos acidentes na região B. Por exemplo, em sua investigação, eles descobriram que uma campanha nacional sobre segurança no trânsito foi lançada na mesma época do programa de fiscalização na região B. Portanto, esse foi um fator contribuinte que a equipe de auditoria teve de considerar ao determinar o efeito do programa de fiscalização nos acidentes rodoviários. Também é um bom exemplo de como a equipe de auditoria pode usar a análise de tendências para se concentrar em questões de eficiência e efetividade — ou seja, quais insumos foram necessários para alcançar os resultados desejados.

Assim como neste exemplo, determinar "como X mudou?" muitas vezes é apenas o ponto de partida na análise de tendências rumo a um exame mais aprofundado para entender "por que X mudou?" Por esse motivo, é importante certificar-se de que todos os achados e conclusões baseados na análise de tendências consideram os vários fatores que podem ter contribuído para as tendências observadas nos dados.

É possível obter mais informações sobre os métodos analíticos e de coleta de dados analisados neste capítulo — e em outros — revisando a literatura acadêmica ou de avaliação.

Uso de *software* para análise de dados

Há uma grande variedade de aplicativos comerciais que podem auxiliar na condução de análises de dados qualitativas e quantitativas. Esses aplicativos variam desde os programas de planilhas e processamento de texto comumente usados até sistemas mais caros e complexos. Por exemplo, é possível usar programas de *software* para gerenciar, organizar e analisar grandes quantidades de dados qualitativos, inclusive a realização de análises de conteúdo. Também há muitos programas disponíveis que oferecem suporte à análise de grandes conjuntos de dados quantitativos, além de estatística avançada e modelagem.

O uso dessas ferramentas sofisticadas pode aprimorar o trabalho de auditoria e analisar conjuntos de dados muito maiores do que um auditor poderia gerenciar e conduzir manualmente. Vale destacar que a qualidade dos dados é uma consideração importante quando se usam esses programas de *software*. Os programas de *software* só produzirão resultados confiáveis se os dados subjacentes forem confiáveis.

É útil consultar metodologistas e especialistas internos para descobrir a quais aplicativos a ISC tem acesso que possam apoiar a auditoria. Muitas empresas também fornecem gratuitamente versões abertas ou versões de teste de seus programas de *software*; essa pode ser uma opção útil para a equipe de auditoria considerar se a ISC não tiver uma licença paga para o programa selecionado.

Uso de gráficos para analisar e visualizar dados

O uso de gráficos para analisar ou visualizar dados é comumente chamado de visualização de dados. Em palavras simples, a visualização de dados é a apresentação de dados na forma de imagem ou gráfico para comunicar visualmente uma mensagem quantitativa que ajude na análise. O objetivo é permitir que os auditores, bem como os tomadores de decisão, compreendam conceitos difíceis e identifiquem novos padrões.

A visualização de dados em sua forma mais simples inclui gráficos e diagramas básicos, como a análise de tendências e o diagrama de dispersão mostrados nos exemplos acima. Em suas formas mais complexas, pode incluir a visualização de milhões de linhas de dados por meio de programas mais sofisticados.

Se o auditor dispuser de dados quantitativos, pode usar a visualização de dados como método analítico. Em comparação com linhas de texto e números, os gráficos são capazes de oferecer uma visualização mais rápida e clara das conexões entre os pontos de dados, permitir comparações e ajudar a entender relações de causalidade.

A **Figura 33** apresenta exemplos dos tipos de gráficos que podem ser usados na análise para exibir as mesmas informações.

Figura 33: Exemplos de gráficos que podem ser usados para a visualização de dados

Orçamento total para os exercícios financeiros de 2016 a 2019



Aplicativos comerciais comuns oferecem recursos que podem auxiliar na criação de diferentes visualizações. Não obstante, a ISC pode dispor de um *software* especializado que permita a visualização de grandes conjuntos de dados. É útil conversar com uma parte interessada interna com experiência no assunto para determinar quais recursos estão disponíveis.

É importante lembrar que, para ser eficaz, a visualização de dados deve ser de fácil compreensão para o leitor. Os melhores gráficos são autoexplicativos, embora, em alguns casos, seja necessário fornecer ao leitor algumas informações básicas na forma de notas para contextualizar adequadamente as informações. Além disso, os gráficos devem ser complementares ao texto do relatório e não repetitivos — o que significa que não é necessário repetir no texto as informações apresentadas no gráfico.

Após a conclusão da análise e elaboração dos achados, a visualização de dados também pode ser extremamente útil para comunicar os resultados da auditoria. O Escritório Nacional de Auditoria do Reino Unido e Escritório de Accountability Governamental dos EUA criaram sites para compartilhar conjuntos de dados interativos produzidos recentemente. Confira neste link alguns exemplos de como você pode usar visualização de dados em seus relatórios de auditoria: https://www.nao.org.uk/report_types/interactive-visualisation/

Como documentar e proteger as informações?

À medida que as informações forem coletadas e analisadas, é importante documentar ou divulgar tempestivamente o trabalho dos auditores e proteger as informações documentadas. Conforme analisa o Capítulo 2, é importante que a equipe de auditoria crie e use um sistema de referência cruzada que estabeleça vínculos compreensíveis e transparentes entre os vários documentos obtidos durante uma auditoria. O sistema de documentação deve: oferecer acesso fácil às informações; permitir que os supervisores revisem o trabalho como parte de seus procedimentos de **controle de qualidade** ao longo da auditoria (e reflitam essa revisão depois de realizada); e facilitar revisões internas ou externas da **asseguração de qualidade**.

Conforme mencionado nas seções acima, o auditor deve se certificar de documentar o que está fazendo para coletar as informações; como está analisando as informações; e os resultados de sua análise. É útil fazer isso durante a execução desses passos para que o processo esteja fresco na mente do auditor e ele consiga se lembrar de todos os detalhes pertinentes. Deve ser definida a documentação adequada para fornecer uma compreensão clara do trabalho de auditoria. Na prática, isso significa que a documentação deve permitir que um auditor experiente, sem conhecimento prévio da auditoria, entenda a natureza, o cronograma, o escopo e os resultados da auditoria; as evidências de auditoria que sustentam os achados, as conclusões e as recomendações; e o raciocínio por trás de todos os assuntos significativos que possam ter exigido o exercício de julgamento profissional (ISSAI 3000/87). Uma revisão de supervisão tempestiva da **documentação de auditoria** também garantirá que os documentos individuais estejam completos e sejam precisos, claros e compreensíveis. Este é um importante passo de **asseguração de riscos** porque também pode alertar os supervisores sobre eventuais problemas com a auditoria (como evidências ou documentação insuficientes sobre as informações coletadas, o que poderia reduzir sua utilidade como evidência) (GUID 3910/82).

É útil agrupar as informações e análises coletadas, seja eletronicamente ou em papel, estabelecendo um sistema compreensível de arquivos e pastas.

Proteção de informações pessoais ou confidenciais

Ao longo da auditoria, o auditor pode adquirir informações pessoais (como informações de identificação pessoal) ou informações confidenciais das entidades auditadas. Se forem coletadas essas informações, é importante garantir que sejam adequadamente protegidas. Se o auditor acreditar que pode vir a coletar tais informações ou se já começou a fazê-lo, ele deve consultar as entidades auditadas sobre como relatar as informações (e se deve fazer isso) e certificar-se de que as está protegendo de forma compatível com padrões das entidades auditadas e da ISC. Por exemplo, informações confidenciais podem incluir dados de identificação pessoal de indivíduos, como números de documentos de identidade ou datas de nascimento. Em outro exemplo, a divulgação de certas informações pode ser limitada ou proibida por lei ou regulamentos. Nessas circunstâncias, o auditor pode ter de publicar um relatório separado (sigiloso ou de uso limitado) contendo essas informações e distribuir tal relatório apenas às partes autorizadas pelas leis e regulamentos.

Ao conduzir uma auditoria operacional, é importante...

- ... continuar avaliando e gerenciando os riscos e garantindo a qualidade da auditoria, por meio da análise das evidências quanto a sua suficiência e adequação; da comunicação com partes interessadas internas e externas; da elaboração de documentação de auditoria detalhada; e da supervisão do trabalho de auditoria;
- ... continuar avaliando a independência da equipe de auditoria para evitar qualquer parcialidade ou aparência de parcialidade que possa levar terceiros a questionar a imparcialidade da equipe de auditoria;
- ... comunicar-se frequentemente com a entidade auditada para coletar dados, garantir que as análises sejam abrangentes e verificar se a base fatural dos achados é precisa e justa;
- ... comunicar-se com especialistas internos e, conforme apropriado, externos e partes interessadas para obter aconselhamento, apoio ou perspectivas alternativas na coleta de informações e na realização de análises para melhorar a qualidade dos trabalhos;
- ... exercer continuamente o ceticismo profissional ao coletar informações por meio da consideração da credibilidade dos indivíduos entrevistados e dos dados coletados, investigando e avaliando evidências contrárias e não aceitando tudo como se fosse verdade;
- ... concentrar a coleta e análise de informações na economicidade, eficiência e/ou efetividade da entidade auditada em relação ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria;
- ... garantir que as evidências e outra documentação de auditoria sejam suficientemente completas e detalhadas para que o trabalho executado e as evidências obtidas possam apoiar julgamentos significativos;
- ... considerar a materialidade das informações coletadas e os resultados potenciais das análises realizadas e exercer julgamento profissional para garantir que a auditoria se concentre em atividades significativas da entidade auditada; e
- ... garantir que sejam especificamente coletadas informações de populações vulneráveis para que os dados incluam todas as partes afetadas.

Fonte: Manual de Auditoria Operacional da AFROSAI-E, 2016.

Capítulo 6

Como elaborar os achados, as conclusões e as recomendações?



Elaboração de achados, conclusões e recomendações

- Identificar os **achados** da auditoria.
- Desenvolver a **mensagem** com um equilíbrio adequado entre resultados positivos e negativos.
- Elaborar as **conclusões e recomendações**, conforme o caso.

O objetivo de elaborar achados de auditoria é comparar os critérios de auditoria com as condições reais, determinar relações de causa e efeito (se relevantes), avaliar as evidências, garantir que os achados se baseiem em evidências suficientes e apropriadas e desenvolver conclusões e recomendações (conforme o caso).

Este capítulo responderá às seguintes perguntas:

- O que é um achado de auditoria?
- Como comparar os critérios de auditoria às condições?
- Como determinar causa e efeito?
- Como avaliar as evidências?
- Como elaborar as conclusões e recomendações?
- Como se preparar para elaborar o relatório?

A elaboração dos achados de auditoria pode ocorrer simultaneamente à coleta de evidências, ou em seguida a ela. Pode ser útil começar a identificar os elementos de achados em potencial durante a condução da auditoria, porque isso pode ajudar a identificar eventuais lacunas nas evidências e a necessidade de medidas adicionais de auditoria.

O que é um achado de auditoria?



A norma

O auditor deve analisar as informações coletadas e garantir que os achados da auditoria sejam colocados em perspectiva e respondam ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria, reformulando o(s) objetivo(s) e as questões conforme o caso.

Fonte: ISSAI 3000/112.

Após coletar e analisar as evidências, é importante que o auditor concentre sua atenção na avaliação das evidências para elaborar os achados. De acordo com o documento GUID 3920/79, o achado de auditoria é "o que é" em comparação com "o que deveria ser".

Ao longo da auditoria, o processo analítico envolve a análise e avaliação contínuas das evidências e de como elas se relacionam com as questões de auditoria. Esse processo analítico criativo, iterativo e colaborativo ajudará a equipe a elaborar achados de auditoria de qualidade. Algumas auditorias abordam diferentes questões temáticas, nas quais a história completa de cada problema pode ser apresentada na forma de um achado. Nesses casos, o achado de auditoria pode ser descrito como a soma de quatro elementos, conforme demonstra a **Figura 34**.

Figura 34: Elementos do achado



Fonte: GUID 3920/84.

No entanto, quando diferentes achados estão vinculados uns aos outros, a história completa pode ser apresentada no relatório de auditoria como uma coisa única, em vez de achados individuais. Nesses casos, é o relatório como um todo que precisa cobrir os quatro elementos.



Ao elaborar um achado, é necessário garantir que ele: (1) seja consistente com as evidências nas quais se baseia; e (2) responda às questões de auditoria.

As questões de auditoria também podem ajudar a organizar as informações coletadas, e a análise dessas informações pode ajudar a determinar o que tudo isso significa.

A natureza e o significado dos achados geralmente determinam os tipos de evidências necessárias. Quanto mais significativo for o achado, mais serão necessárias evidências fortes para sustentá-lo.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

É importante considerar esses quatro elementos ao longo da auditoria. Eles podem constituir um marco que ajuda a informar quantas evidências precisam ser coletadas e como elas podem ser analisadas. Além disso, após começar a avaliar as evidências, o auditor precisará determinar quais informações são mais pertinentes às questões de auditoria e como as informações separadas se relacionam entre si. Essa avaliação das evidências ajuda a determinar o que elas significam. É importante que as equipes considerem e refinem os achados de auditoria em potencial, conforme isso se tornar necessário ao longo do processo.

Os achados de auditoria devem ser construídos a partir de um marco lógico e claro que permita ao supervisor, à Administração e às partes interessadas entender facilmente os critérios de auditoria aplicados, bem como as condições e a análise da natureza, do significado e das causas da situação observada. É essencial considerar os achados no contexto de **economicidade, eficiência e/ou efetividade**, pois isso pode fornecer uma maneira de demonstrar a necessidade de ações corretivas. Os achados também devem ser objetivos e justos.

Para garantir que o relatório de auditoria esteja completo, é importante incluir os pontos positivos e negativos e reconhecer os devidos créditos. Isso ocorre porque os achados devem ser contextualizados: a avaliação das atividades ou programas da entidade auditada revela, muitas vezes, que algumas coisas funcionam bem. Uma avaliação objetiva e justa deve refletir essa totalidade e não se concentrar apenas nas deficiências.

Também é importante considerar a **materialidade** e exercer **juízo profissional** ao longo do processo (esses elementos são analisados em mais detalhes no Capítulo 2). Conforme consta nas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 3910/112, os achados são considerados relevantes se, individualmente ou em conjunto, possam, segunda



O equilíbrio é importante para a elaboração dos achados de auditoria. O auditor deve se fazer as seguintes perguntas para garantir que está fornecendo uma imagem justa e equilibrada:

- O que uma pessoa razoável esperaria que a entidade auditada fosse capaz de realizar?
- O que a entidade auditada está fazendo bem em relação às questões de auditoria?
- Quais ações positivas a entidade auditada adotou para lidar com eventuais circunstâncias negativas identificadas durante a auditoria?

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

uma expectativa razoável, influenciar decisões relevantes tomadas por usuários com base no relatório do auditor. A consideração do auditor sobre a materialidade é uma questão de julgamento profissional e é afetada por sua percepção sobre as necessidades comuns de informação dos usuários.

Exemplo de achado de auditoria

Declaração do achado. Há escassez de leitos de internação psiquiátrica na maioria das regiões do país X.

Crítérios. Conforme estabelece a Organização Mundial da Saúde, o número necessário de leitos de internação psiquiátrica é de 0,43 por cada mil habitantes.

Condição:

- O país tem uma média de 0,37 leitos de internação psiquiátrica por cada mil habitantes.
- A distribuição desigual de leitos entre as regiões geográficas (a região Sudeste tem 0,53 leitos por mil habitantes, ao passo que a Região Norte tem apenas 0,04) faz com que o número de leitos não atenda aos critérios populacionais da Organização Mundial da Saúde.

Causas. O país X não considerou quantos leitos estava distribuindo em cada região geográfica porque não dispõe de planos municipais e estaduais de saúde mental.

Efeitos:

- Deficiência de atendimento em locais com baixo índice de leitos.
- Migração de pessoas com transtornos mentais entre municípios ou estados, dificultando o planejamento do atendimento de saúde.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Como comparar os critérios de auditoria às condições?



A norma

O auditor deve identificar os critérios de auditoria e suas fontes no relatório de auditoria.

Fonte: ISSAI 3000/122.

A espinha dorsal (ou o núcleo) dos achados de auditoria são os critérios e as condições. As condições são a situação encontrada, ou seja, as ocorrências mais relevantes identificadas no trabalho de campo. Para elaborar achados, o auditor deverá:

1. revisar a totalidade das informações coletadas durante a auditoria;
2. decidir quais itens são mais importantes para responder às questões de auditoria; e
3. determinar como os itens se relacionam logicamente entre si.

Esse processo de avaliação de evidências consiste em combinar informações das diferentes fontes de dados para obter informações e conhecimentos sobre as condições reais. Isso significa que: informações de entrevistas podem ser combinadas com análises de registros estatísticos; informações de estudos de caso podem ser combinadas com informações de pesquisas; e algumas informações podem vir de estudos de campo em determinada província, ao passo que outras informações podem se referir a outra província. Combinar essas informações é como montar um quebra-cabeça no qual as peças são diferentes elementos de informações

e análises. A avaliação das evidências permite comparar os critérios à situação ou condição fatural.

Se houver um desvio entre os critérios e a condição, é gerado um achado de auditoria que pode levar a uma recomendação. Por exemplo, se a avaliação das evidências demonstrar que a entidade ou entidades auditadas não estão atendendo aos critérios, isso pode indicar uma área em que é necessário melhorar. É importante basear essa comparação entre critérios e condições no que seriam as expectativas de uma pessoa razoável, considerando as circunstâncias das entidades auditadas.

Se não houver discrepâncias entre as condições e os critérios, pode-se afirmar que a entidade auditada fez o que era esperado dela com base nos critérios. Se a avaliação dos critérios e das condições demonstrar que a entidade auditada está atendendo aos critérios ou os está excedendo, isso pode representar um achado positivo. É importante incluir achados positivos no relatório quando as evidências os sustentarem.

No entanto, se for identificado um desvio entre os critérios e as condições, ou se a entidade auditada não estiver atuando de forma consistente com os critérios, o próximo passo seria analisar e confirmar as causas — ou seja, o porquê de haver um desvio dos critérios. Isso também pode levar a uma possível recomendação. Por exemplo, para uma questão de auditoria relacionada à suficiência do treinamento oferecido a fiscais alfandegários, se o auditor constatar que a formação oferecida aos novos fiscais não atende às orientações do currículo de treinamento, isso pode indicar uma área em que a entidade auditada precisa melhorar.

Às vezes, a falta de informações sobre o(s) objetivo(s) ou questões de auditoria pode representar, por si só, um achado. Para a mesma questão de auditoria relacionada à formação de fiscais alfandegários, o auditor pode constatar que a entidade auditada não coleta informações sobre a opinião dos fiscais alfandegários que realizaram o treinamento (ou seja, se eles acreditam que o treinamento os preparou para suas funções). Isso pode indicar que talvez a entidade auditada tenha de coletar essas informações para que possa tomar decisões mais bem-fundamentadas sobre o tema.

Como determinar causa e efeito?

Idealmente, o auditor deveria obter evidências suficientes e apropriadas para determinar relações de causa e efeito (ou consequências). Até certo ponto, ele também pode usar evidências sobre problemas de desempenho como medida para determinar causas e efeitos. A causa é o fator ou fatores responsáveis pelas diferenças entre as condições e os critérios e pode servir de base para recomendações de ações corretivas. Alguns fatores comuns são falhas na elaboração de políticas, procedimentos ou critérios; implementação inconsistente, incompleta ou incorreta; ou fatores que fujam ao controle da Administração. É importante notar que estabelecer

relações de causa e efeito não significa necessariamente que haja causalidade. Será necessário usar técnicas analíticas aprimoradas para responder a perguntas sobre causa e efeito. Uma vez que determinar causa e efeito é algo muito desafiador do ponto de vista metodológico, é importante consultar um especialista em metodologia ou estatística durante esse processo.

A identificação correta da causa pode exigir que o auditor desenvolva uma "cadeia" causal — ou seja, retroceda cada vez mais em sua análise até que possa identificar o elemento específico que mais precisa ser ajustado. Por exemplo, atribuir evidências ruins a um planejamento inadequado pode ser insuficiente. Qual foi o motivo do planejamento inadequado? Foram prioridades equivocadas? Ou algo mais? Se o auditor não acreditar que a causa seja razoável ou crível, ele pode querer explicar suas preocupações às entidades auditadas e realizar reuniões adicionais. O hábito de perguntar "por quê?" durante a coleta de dados pode ajudar a identificar e analisar as causas dos problemas de desempenho identificados.

É possível determinar o efeito comparando a condição real à situação ideal, caso os critérios tenham sido atendidos. O efeito pode ser identificado como algo que já ocorreu, ou um provável impacto futuro com base no raciocínio lógico. O auditor também pode identificar efeitos positivos (ao tomarem determinada medida, as entidades auditadas terão resultados de economicidade, eficiência e efetividade) ou efeitos negativos (se não fizerem isso, as entidades auditadas não conseguirão alcançar resultados de economicidade, eficiência e efetividade). É importante não se esquecer de que outros fatores externos também podem influenciar os efeitos observados.

Também é relevante compreender a natureza das eventuais relações que possam existir entre causa e efeito. Por exemplo, nem sempre um financiamento inadequado resulta em condições piores. A má qualidade dos serviços prestados pode ser o motivo de o financiamento ter sido reduzido para determinada organização.

Diferentes tipos de relações entre causa e efeito

- **Relação direta entre causa e efeito:** Por exemplo, se uma universidade tiver um número máximo de alunos que pode aceitar a cada ano e decidir aumentar a admissão de alunos em meio período, ela deve reduzir a admissão de alunos em período integral.
- **Relação inversa entre causa e efeito:** Por exemplo, resultados ruins nos exames podem ter sido causados pela baixa frequência dos alunos, da mesma forma que a baixa frequência pode ser uma consequência dos resultados ruins nos exames.
- **Coincidência:** Por exemplo, pode haver uma relação entre a qualidade do atendimento de saúde de um município e os resultados dos exames nessa mesma área, mas é difícil saber se um causa o outro.
- **Efeito de confusão:** Por exemplo, a relação entre a qualidade do atendimento de saúde e os resultados dos exames pode resultar do uso efetivo de recursos pelo órgão gestor local, o que pode não ter sido considerado parte do trabalho de campo.

Fonte: Adaptado de GUID 3920, quadro 7.

Como avaliar as evidências?

Há várias técnicas que podem ser usadas para avaliar as evidências. A natureza de sua auditoria e as informações coletadas ajudarão a determinar a maneira mais apropriada de fazê-lo. A equipe de auditoria deve trabalhar de forma sistemática e cuidadosa na interpretação das evidências e dos dados coletados. Conforme explica o Capítulo 5, avaliar e garantir a suficiência e a adequação das evidências também é fundamental durante a auditoria. É um primeiro passo importante antes de avaliar as evidências para ajudar a determinar os achados. Além disso, combinar dados de uma variedade de fontes, métodos e análises (dados corroborantes) permite superar qualquer viés eventual que possa surgir do uso de uma única fonte de informação. Esta seção descreve alguns métodos comuns para avaliar as evidências.

Agrupamento e rotulagem de evidências

Uma técnica de avaliação de evidências consiste em agrupar e rotular as informações para identificar categorias lógicas. As informações seriam colocadas em grupos logicamente relacionados, de modo que, em cada grupo, as informações tivessem relações claras e próximas entre si. O agrupamento ajuda a identificar maneiras pelas quais as informações coletadas de diferentes fontes podem ser conectadas.

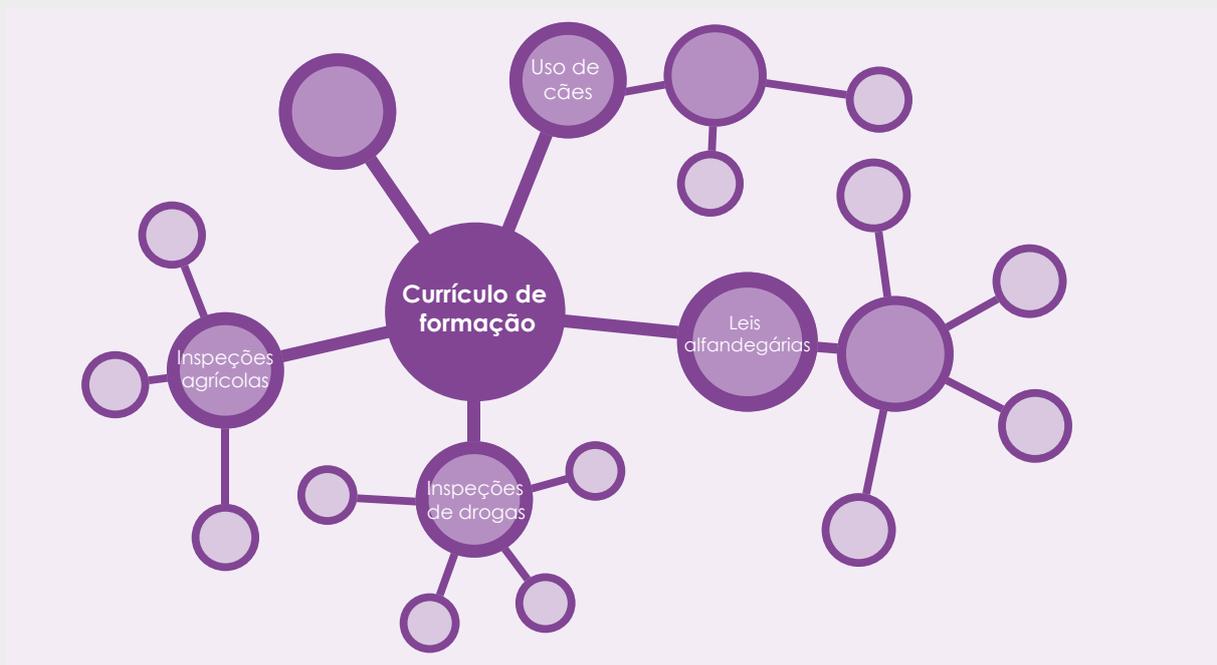
Após analisar a relação entre as informações de determinado grupo, é possível rotular cada grupo com um título: uma frase ou expressão que descreva a relação como tema principal. O rótulo pode ser simplesmente um cabeçalho que expresse o que as informações individuais representam.

A documentação de auditoria pode ser usada para ajudar no preenchimento dessas informações. Por exemplo, para informações coletadas para responder a uma questão de auditoria relacionada à suficiência da formação dos fiscais alfandegários, seria possível agrupar as informações coletadas em categorias como "recursos", "benefícios" ou "desafios". Para rotular as informações, é possível revisar as informações contidas nesse grupo para que seja possível dizer: "A frequência é baixa na academia de treinamento."

Uso de recursos visuais ou links

Outra técnica é usar recursos visuais para estabelecer conexões dentro e entre as questões de auditoria. Algumas opções são: mapa mental, diagrama espinha de peixe e organograma. As **Figuras 35, 36 e 37** contêm parte das informações preenchidas para fornecer uma compreensão de como preencher os campos com base nas evidências. Essas opções também podem ser usadas durante outras fases de auditoria, como, por exemplo, a etapa de planejamento.

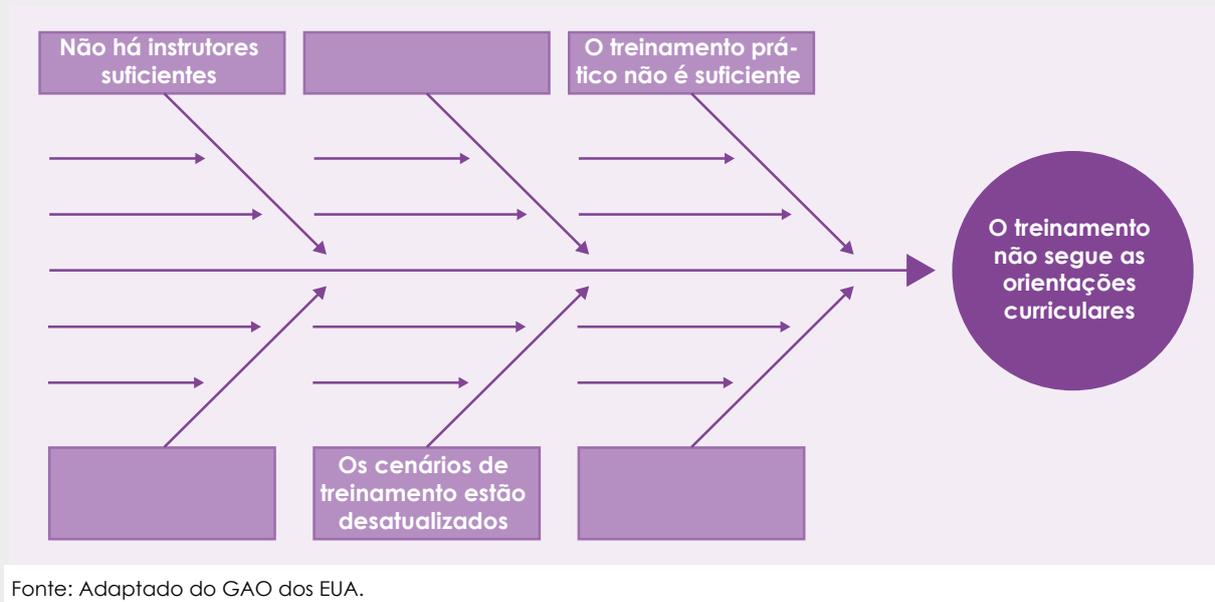
Figura 35: Mapa mental



Fonte: Adaptado do GAO dos EUA.

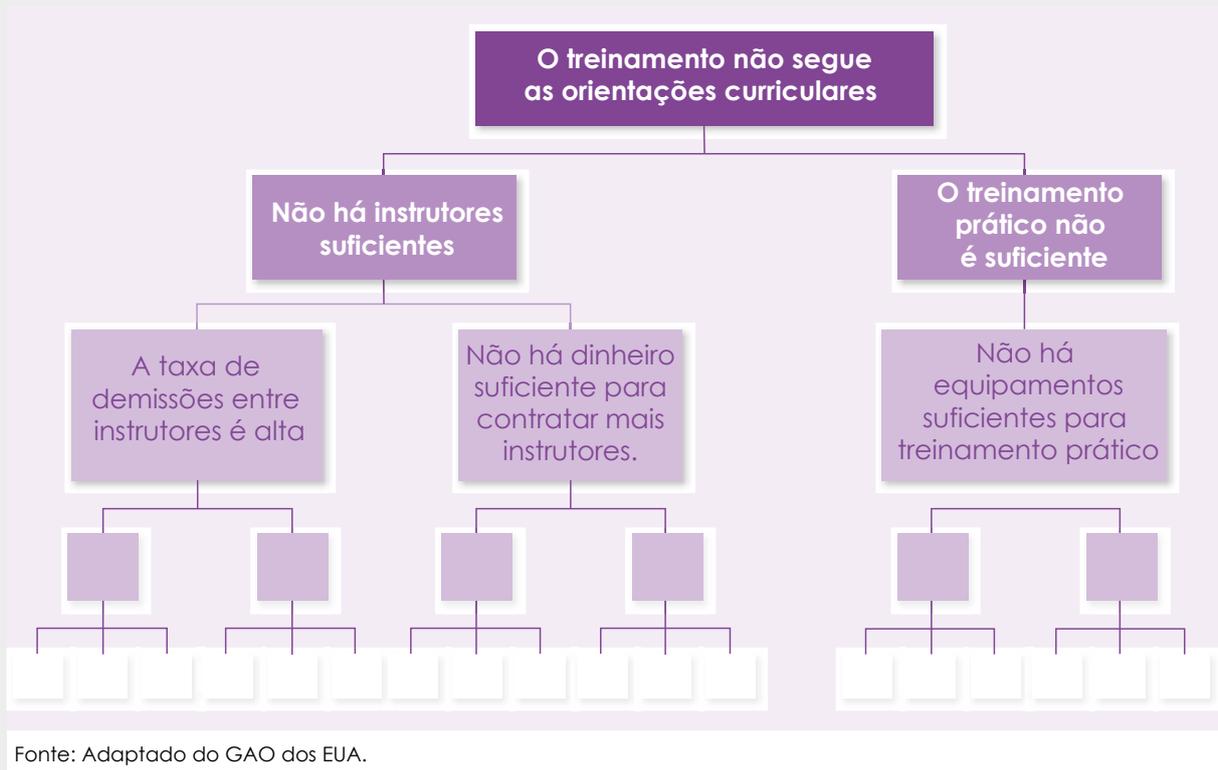
O mapa mental ajuda a visualizar e exibir todas as informações relacionadas a um tópico ou questão específica. Por exemplo, para uma questão de auditoria relacionada à suficiência da formação dos fiscais alfandegários, o auditor pode usar o tópico do currículo de treinamento como âncora ou ideia central e usar cada campo ao redor para exibir um dos tópicos cobertos pelo currículo.

Figura 36: Diagrama espinha de peixe



O diagrama espinha de peixe pode ser usado para identificar e organizar graficamente as possíveis causas de um problema e, assim, elaborar recomendações voltadas à causa original. Tomando o exemplo anterior da suficiência da capacitação de fiscais alfandegários, o auditor poderia usar a declaração do problema de que o treinamento em inspeção alfandegária ministrado aos novos fiscais não atende às orientações do currículo de treinamento. As "espinhas" do gráfico podem ser usadas para descrever possíveis causas, como desafios associados a pessoal, equipamento ou políticas.

Figura 37: Organograma



O organograma pode ajudar a demonstrar como cada evidência está relacionada às outras. Usando o exemplo anterior, o auditor poderia usar a declaração do problema de que o treinamento em inspeção alfandegária ministrado aos novos fiscais não atende às orientações do currículo de treinamento na parte superior do organograma. O próximo nível de caixas pode ser usado para descrever as diferentes maneiras pelas quais o treinamento não cumpre as orientações.

Murais

Outra forma de avaliar as evidências envolvendo toda a equipe é uma técnica às vezes chamada de "murais". Trata-se de uma técnica em que toda a equipe, as partes interessadas internas e o supervisor se reúnem numa sala (física ou virtual). Com a ajuda de um facilitador qualificado, a equipe conversa sobre as questões de auditoria e quais evidências coletadas abordam cada uma dessas questões. Em seguida, as equipes exibem visualmente as evidências, grudando *post-its* na parede da sala (ou do ambiente virtual) para que todos possam perceber o peso das evidências e quais temas se desenvolvem a partir delas. Durante alguns dias, a equipe debate as várias evidências, muitas vezes movendo as notas e produzindo uma representação visual dos achados da auditoria. O facilitador desempenha um papel importante ao perguntar à equipe e às partes interessadas sobre os detalhes que sustentam as evidências, as razões (causas) de eventuais falhas e os efeitos.



Dicas para se preparar para uma sessão de murais:

- Reservar pelo menos duas semanas entre a coleta de dados e a realização da sessão de murais para que toda a documentação seja coletada e revisada antes da sessão.
- Revisar toda a documentação de auditoria para se familiarizar com os materiais, prestando atenção especial àqueles que possam vir a ser especialmente relevantes para as questões de auditoria.
- Tentar manter a mente aberta: é melhor não chegar à sessão de murais com noções preconcebidas sobre os achados e recomendações.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Como elaborar as conclusões e recomendações?

A avaliação das evidências pode levar a achados de auditoria, com base nos quais o auditor pode chegar a conclusões e recomendações. Os achados e conclusões devem ser sustentados por evidências suficientes e apropriadas.

Como desenvolver as conclusões?



A norma

O auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta ao(s) objetivo(s) e questões de auditoria e, quando relevante e permitido pelo mandato da ISC, formular recomendações.

Fonte: ISSAI 3000/106.

As conclusões permitem a elaboração de um argumento conciso e persuasivo sobre a necessidade de ações para corrigir eventuais deficiências, ou o aproveitamento de uma oportunidade de melhoria, estabelecendo a base para quaisquer recomendações. As conclusões também permitem: apresentar pareceres ancorados nas evidências; e esclarecer e acrescentar significado aos achados específicos, indo além da simples reafirmação dos achados apresentados no relatório de auditoria. As conclusões também refletem as explicações e o parecer do auditor com base nos achados; por exemplo, as conclusões podem incluir a identificação de um tópico geral ou de um padrão nos achados, ou evidenciar um problema subjacente que explique os

achados (adaptado de GUID 3920/93). Ao elaborar as conclusões, é vital que a equipe de auditoria considere criticamente as conclusões em relação aos achados, evidências e critérios de auditoria. Também é importante vincular as conclusões aos objetivos da auditoria.

A comunicação é essencial para elaborar os achados porque é importante que o auditor considere o contexto, todos os argumentos relevantes e diferentes perspectivas antes de tirar qualquer conclusão. Por esse motivo, o auditor precisa manter uma comunicação eficaz e adequada com as partes interessadas relevantes dentro da ISC e das entidades auditadas (adaptado de GUID 3920/100–124). Essa comunicação é analisada posteriormente neste capítulo e no Capítulo 7.

Conclusões

É importante verificar se a conclusão:

- ✓ Declara o grau de economicidade, eficiência e/ou efetividade por meio de uma visão global sobre aspectos dos 3 Es, ou fornecendo informações específicas sobre uma série de pontos relacionados aos 3 Es;
- ✓ É clara e concisa — não é necessário repetir todos os achados na seção de conclusões;
- ✓ Reflete os critérios de auditoria;
- ✓ É quantificada, sempre que possível (por exemplo, indica em que medida o desempenho ficou aquém do padrão esperado ou ideal);
- ✓ Reflete mudanças ao longo do tempo (por exemplo, declara se há uma expectativa de que os riscos relacionados ao desempenho aumentem em breve devido a novos acontecimentos);
- ✓ É equilibrada no tom, é deduzida dos achados da auditoria e reflete, de forma justa, esses achados;
- ✓ Apresenta um vínculo claro com as recomendações do relatório. Algumas ISCs podem não exigir que todas as conclusões sejam diretamente vinculadas a uma recomendação.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Dicas para elaborar conclusões eficazes

- ✓ Vincular as conclusões ao objetivo da auditoria e explicar por que a auditoria é importante.
- ✓ Assegurar-se de que as conclusões sejam equilibradas, destacando a importância (positiva e negativa) dos achados da auditoria e o progresso da entidade auditada (se houver) no enfrentamento dos problemas levantados.
- ✓ Certificar-se de que as conclusões fluam logicamente dos resultados da auditoria.
- ✓ Não apenas resumir ou reafirmar os resultados, mas também explicar seu significado e porque as recomendações são necessárias.

Fonte: Adaptado do GAO dos EUA.

Como elaborar recomendações?



A norma

O auditor deve fornecer recomendações construtivas que sejam capazes de contribuir significativamente para sanar as deficiências ou problemas identificados pela auditoria, sempre que relevante e permitido pelo mandato da ISC.

Fonte: ISSAI 3000/126.

A ISSAI 3000 trata das recomendações na fase de elaboração do relatório de auditoria. Apesar disso, incluímos a elaboração de recomendações nesta seção para ajudar os auditores a entender a conexão entre achados, conclusões e recomendações.

Se necessário, devem ser apresentadas recomendações para corrigir deficiências e outros achados identificados durante a auditoria. É útil mostrar a conexão entre os achados e as recomendações da auditoria usando palavras-chave e frases consistentes. As características de uma boa recomendação podem ser representadas pela sigla SMART (em inglês): específica [*specific*], mensurável, atribuível, relevante e com prazo determinado [*time-bound*]. Em algumas circunstâncias, os debates com a entidade auditada podem ajudar a equipe a determinar os prazos para a implementação de uma recomendação.

Todas as recomendações devem abordar as causas das deficiências identificadas e ajudar a melhorar os programas, operações e desempenho das entidades auditadas, sem interferir em suas responsabilidades de gestão. O auditor também deve debater as possíveis recomendações com as entidades auditadas antes de redigir o relatório, conforme análises posteriores deste capítulo e do Capítulo 7.

As recomendações geralmente visam a eliminar desvios entre as evidências e os critérios de auditoria. As recomendações são mais eficazes quando demonstram claramente que são dignas de ação, razoáveis e econômicas. Tais recomendações construtivas devem (adaptadas de GUID 3920/127):

- visar à resolução das causas das deficiências ou problemas identificados;
- ser práticas;
- agregar valor;
- ser bem fundamentadas e fluir logicamente dos achados e conclusões;
- ser formuladas de forma a evitar truísmos ou simplesmente inverter os critérios ou conclusões da auditoria;
- evitar ser demasiadamente gerais ou detalhadas. Recomendações muito gerais normalmente correm o risco de não agregar valor, ao passo que recomendações muito detalhadas podem restringir a flexibilidade necessária das entidades auditadas. Ademais, a política e os procedimentos da ISC podem exigir que as recomendações feitas a uma entidade

auditada não sejam demasiadamente prescritivas e detalhadas, de forma a evitar que os funcionários da ISC sejam percebidos como consultores em vez de auditores independentes e imparciais; e

- ser dirigidas aos responsáveis pela execução das ações e indicar claramente as ações recomendadas.

Sempre que possível, o auditor deve considerar:

- se alguma das recomendações pode ter prioridade (ter de ser implementada primeiro) sobre as outras;
- quais recursos podem ser necessários para levar a cabo as recomendações;
- se o benefício a ser obtido com a recomendação vale o custo de sua implementação;
- como monitorar as recomendações. O Capítulo 8 fornece mais informações sobre o monitoramento.

Recomendação

- ✓ Pensar em possíveis recomendações no início do processo de auditoria e perguntar frequentemente aos atores o que pode ser feito para melhorar o desempenho.
- ✓ Elaborar as recomendações de forma a permitir que a entidade fiscalizadora superior avalie se elas foram implementadas.
- ✓ Debater as recomendações com a entidade auditada para identificar as mudanças necessárias e formas práticas de implementá-las. Isso levará a uma implementação realista das recomendações.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Matriz de achados de auditoria

Uma ferramenta que o auditor pode usar para avaliar as evidências e desenvolver conclusões e recomendações é a matriz de achados de auditoria, ilustrada a **Figura 38**. Ela permite determinar se os achados e recomendações, conforme o caso, se baseiam em evidências suficientes e apropriadas. Uma matriz de achados de auditoria bem elaborada também pode ser útil durante a elaboração do relatório.

Figura 38: Modelo de matriz de achados de auditoria

Objetivo da auditoria: Expressar de forma clara e objetiva do que trata a auditoria.
Questão de auditoria (a mesma declarada na matriz de planejamento de auditoria): Para cada questão (ou subquestão) de auditoria, repetir cada um dos itens mencionados na tabela.

Achado	Situação observada (Condição)	Ocorrências mais relevantes identificadas no trabalho de campo.
	Crítérios	Informações utilizadas para determinar se o desempenho esperado do objeto auditado é satisfatório, excede a expectativa ou é insatisfatório.
	Evidências e análises	Resultado da aplicação de métodos de análise de dados ou avaliação de suas evidências. Podem ser indicadas as técnicas utilizadas para o tratamento das informações coletadas durante o trabalho de campo e os resultados alcançados.
	Causas	Razões para a situação observada. Podem estar relacionadas à operação ou formulação do objeto de auditoria. Podem fugir ao controle da Administração. Todas as recomendações devem estar relacionadas às causas.
	Efeitos	Consequências relacionadas às causas e respectivas evidências. Podem representar uma medida da relevância dos achados.
As evidências são suficientes e apropriadas? Se não, o que é necessário para resolver eventuais lacunas?		Considerar as evidências para cada elemento do achado e se elas são suficientes e apropriadas. Se as evidências atuais não forem suficientes e apropriadas para cada elemento, o que é necessário para resolver eventuais lacunas nas evidências?
Boas práticas		Ações identificadas que levam a um bom desempenho. Podem sustentar as recomendações.
Recomendações		Propostas para abordar as causas (ou deficiências) identificadas.

Fonte: Adaptada do GAO dos EUA e do TCU.

A **Figura 39** ilustra um achado de uma matriz de achados de uma auditoria operacional.

Figura 39: Ilustração de um achado de uma matriz de achados de auditoria

Objetivo da auditoria: Examinar as crescentes preocupações com violência sexual — atos sexuais indesejados — nos Estados Unidos, principalmente entre grupos populacionais como estudantes universitários, detentos e militares.

Questão de auditoria: Em que medida os órgãos governamentais estão enfrentando os desafios resultantes de diferenças entre as medidas vigentes para a coleta de dados sobre violência sexual?

Achado	Situação observada (Condição)	As iniciativas dos órgãos para diminuir as diferenças entre os procedimentos de coleta de dados sobre violência sexual têm sido fragmentadas e limitadas em escopo.
	Critérios	O documento <i>Princípios e Práticas para Órgãos Federais de Estatística</i> do Comitê de Estatísticas Nacionais determina que os órgãos federais que produzem estatísticas semelhantes com diferentes missões devem: (1) coordenar suas ações e colaborar entre si para atender às necessidades atuais de informação; e (2) fornecer dados novos ou mais úteis que aqueles gerados por um sistema único.
	Evidências e análises	Há cinco iniciativas destinadas a aumentar a harmonização entre as ações de coleta de dados de diferentes órgãos. A coordenação dessas ações é bilateral (geralmente envolve duas das dez ações de coleta de dados por vez) e o escopo é limitado.
	Causas	O Gabinete de Gestão e Orçamento não planeja formar um grupo interinstitucional para harmonizar dados sobre violência sexual. O órgão explicou que pretende se concentrar em outras prioridades, como, por exemplo, reformular a Pesquisa Nacional de Vitimização de Crimes.
	Efeitos	Os dados sobre violência sexual são inconsistentes, incompatíveis e confusos. Há uma falta de compreensão sobre o alcance da violência sexual nos Estados Unidos.
As evidências são suficientes e apropriadas? Se não, o que é necessário para resolver eventuais lacunas?		Sim.
Boas práticas		Nenhuma.
Recomendações		Ao Diretor do Gabinete de Gestão e Orçamento: estabelecer um grupo interinstitucional sobre estatísticas de violência sexual que considere as diferenças nas ações de coleta de dados para avaliar quais diferenças melhoram ou prejudicam a compreensão geral sobre violência sexual nos Estados Unidos.

Fonte: Adaptada de uma auditoria do GAO dos EUA.

Como se preparar para elaborar o relatório?

Debates internos da ISC

Após elaborar os achados, conclusões e recomendações, conforme o caso, é útil que o auditor os descreva, refine as mensagens e temas principais que deseja enfatizar e tente chegar a um acordo no âmbito da ISC em preparação para a elaboração do relatório. O auditor pode considerar a realização de uma reunião com todos os auditores, as partes interessadas internas e os gerentes que tiverem trabalhado na auditoria operacional para buscar um acordo sobre os achados da auditoria. Outra opção é debater os achados como parte das atividades e interações continuadas com os membros da equipe de auditoria, as partes interessadas internas e a Administração.

Para se chegar a um acordo sobre os achados de auditoria e se preparar para a elaboração do relatório, a equipe de auditoria pode debater os achados relativos a todas as questões de auditoria, considerando a força e a confiabilidade das evidências para cada resposta, e identificar e abordar eventuais ambiguidades ou incertezas identificadas. Se houver incertezas, pode ser necessário coletar evidências adicionais.

Debates com as entidades auditadas

Como etapa final antes de começar a elaborar o relatório, é importante que o auditor **se comunique** com as entidades auditadas e debata seus achados com elas. Isso pode ajudar a determinar se será necessário algum refinamento com base nas perspectivas das entidades auditadas e em quaisquer ações que tenham ocorrido desde a coleta das evidências. Se o auditor tiver mantido uma comunicação próxima com as entidades auditadas durante o estudo, esta etapa provavelmente será mais simples, pois não haveria surpresas.

O auditor pode usar a reação inicial das entidades auditadas para:

- avaliar se as conclusões são razoáveis;
- solicitar evidências adicionais, conforme o caso;
- identificar e corrigir eventuais erros fatuais nos achados preliminares;
- adicionar novos materiais aos achados preliminares para refletir a visão das entidades auditadas; e
- refinar eventuais recomendações (se puderem ser mais específicas, viáveis e, portanto, mais prováveis de serem implementadas pela entidade auditada).

Mantendo em mente a **independência** e o **ceticismo profissionais**, o auditor pode precisar fazer alterações no relatório preliminar após seus debates com as entidades auditadas e o recebimento de eventuais evidências adicionais. Isso não é algo ruim, pois faz parte do processo de elaboração de um relatório de alta qualidade. É essencial que todas as alterações se baseiem em evidências de boa qualidade.

Ao elaborar achados, conclusões e recomendações de auditoria (conforme o caso), é importante lembrar-se de:

... reconsiderar a avaliação inicial dos riscos à luz das evidências coletadas e determinar se são necessárias ações adicionais de auditoria;

... trabalhar de forma sistemática e cuidadosa para analisar as evidências e os dados coletados, garantindo que os achados de auditoria sejam colocados em perspectiva e respondam ao(s) objetivo(s) e questões da auditoria;

... assegurar-se de que os achados da auditoria sejam objetivos, justos e equilibrados: manter a independência, incluir tanto os pontos positivos quanto os negativos e reconhecer os devidos créditos;

... considerar a materialidade dos achados e exercer julgamento profissional ao interpretar como eles afetam o desempenho da entidade auditada;

... analisar e confirmar as causas — o porquê de eventuais desvios dos critérios — se tiver sido identificada uma incompatibilidade entre os critérios e as evidências;

... identificar efeitos positivos ou negativos se for identificada alguma incompatibilidade entre os critérios e as evidências;

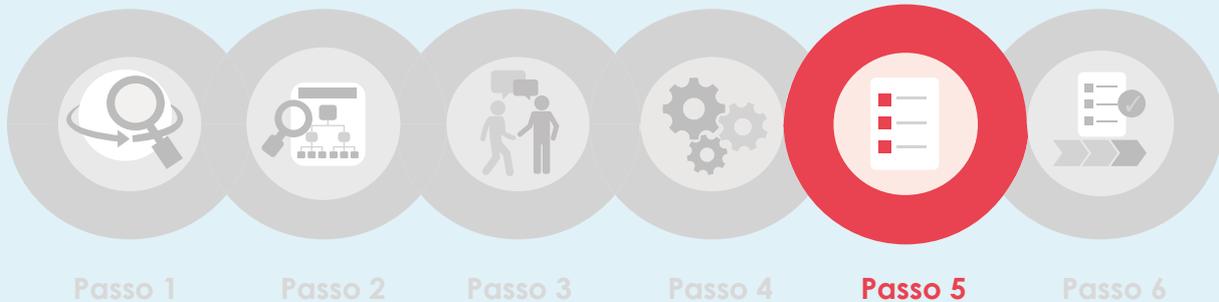
... garantir que todas as conclusões e recomendações (conforme o caso) fluam logicamente dos achados de auditoria e sejam equilibradas e razoáveis; e

... comunicar e debater os achados preliminares e as conclusões e recomendações (conforme o caso) com a(s) entidade(s) auditada(s).

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Capítulo 7

Como elaborar um relatório de auditoria operacional?



Elaboração do relatório

- Definir uma estrutura de relatório que **comunique, de forma eficaz**, os resultados da auditoria.
- **Redigir** o relatório de acordo com as orientações da ISC.
- Obter **comentários da entidade auditada** sobre o relatório preliminar.
- Após receber a aprovação da Administração da ISC, finalizar e **publicar** o relatório.
- **Comunicar** os resultados da auditoria às partes relevantes.

Este capítulo explica como preparar e redigir um relatório de auditoria operacional. O objetivo do relatório de auditoria operacional é comunicar os resultados da auditoria ao Legislativo, às entidades auditadas e ao público em geral. Os mesmos princípios gerais se aplicam a relatórios impressos e relatórios eletrônicos.

Este capítulo responderá às seguintes perguntas:

- Como elaborar um relatório de auditoria operacional?
- Quais são os principais atributos do relatório de auditoria operacional?
- Como criar uma estrutura de relatórios lógica?
- Como garantir a qualidade do relatório?
- Como considerar os comentários das entidades auditadas ou de terceiros?
- Como publicar o relatório final e comunicar os resultados?

Como desenvolver um relatório de auditoria operacional?

Um bom relatório de auditoria apresenta, de forma clara e objetiva, os achados e conclusões relevantes das questões de auditoria e, se apropriado, fornece recomendações práticas. O relatório deve ser facilmente inteligível, para que os leitores possam entender claramente o que foi feito durante a auditoria, por que isso foi feito e como. Eles também devem poder entender o contexto do tema de auditoria.

As ISCs adotam abordagens diferentes para alocar as tarefas relacionadas ao relatório. Algumas ISCs podem dividir o trabalho entre os membros da equipe de auditoria, ao passo que outras dispõem de pessoas especializadas em redação. A pessoa que elabora o relatório nem sempre é a mesma que coletou as evidências de auditoria. Se a estrutura de relatório for clara, indicando onde cada achado de auditoria se encaixa, o processo será mais direto e menos sujeito a erros.

Se mais de uma pessoa participar da elaboração, é importante planejar tempo suficiente para a revisão, a fim de garantir que todo o relatório seja consistente em estilo e tom. É importante que o supervisor revise a versão preliminar, procurando, em particular, identificar áreas em que as evidências ou a lógica pareçam deficientes. O auditor também pode solicitar que alguém externo à equipe revise o relatório para garantir que as evidências e a lógica sustentem claramente as conclusões. Revisões externas também podem ajudar a garantir clareza e independência.

Quais são os principais atributos do relatório de auditoria operacional?



A norma

Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados.

Fonte: ISSAI 300/39.

Durante a elaboração, o auditor precisa manter em mente os cinco principais atributos dos relatórios de auditoria operacional. Esses atributos devem estar presentes em qualquer relatório de auditoria operacional, independentemente da estrutura adotada. Mais orientações estão disponíveis no documento GUID 3920/108–124.

Abrangência

Para que seja considerado abrangente, o relatório deve incluir todas as informações e argumentos necessários para tratar do objetivo e das questões de auditoria. Ao mesmo tempo, deve ser suficientemente detalhado para permitir a compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria (ISSAI 3000/117). Mais importante, o auditor deve se certificar de que o relatório contenha evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados, conclusões e recomendações (conforme o caso) relativos o(s) objetivo(s) da auditoria (GUID 3920/114). Esses elementos são analisados em mais detalhes posteriormente neste capítulo.

Capacidade de convencimento

O leitor tem de ser convencido pelos argumentos do relatório que levam às conclusões e recomendações (conforme o caso). Para ser convincente, o relatório de auditoria operacional precisa ser estruturado logicamente e apresentar uma relação clara entre o(s) objetivo(s) e as questões, critérios, achados, conclusões e recomendações de auditoria. O Capítulo 6 fornece mais detalhes sobre a elaboração de achados com base em evidências suficientes e apropriadas. O relatório também precisa apresentar os achados de auditoria de forma persuasiva, abordar todos os argumentos relevantes para o debate e ser preciso. A precisão exige que as evidências, os achados e as conclusões da auditoria sejam apresentados de maneira neutra e baseada em fatos. (ISSAI 3000/118)

A ISC deve considerar dois objetivos principais para a produção de um relatório de auditoria operacional convincente:

- **Lógica.** O auditor deve mapear a lógica dos argumentos que levam à conclusão e às recomendações (conforme o caso). Deve haver umnexo entre os critérios de auditoria (por meio dos achados) e as conclusões e recomendações.
- **Precisão.** Relatórios imprecisos podem prejudicar a credibilidade da ISC. Uma imprecisão no relatório pode lançar dúvidas sobre a validade de todo o documento (ou de toda a ISC) e pode desviar a atenção de seu conteúdo.

Tempestividade

O relatório de auditoria operacional deve ser publicado dentro do prazo estabelecido para que as informações sejam disponibilizadas para uso pela Administração, pelo governo, pelo Legislativo e por outras partes interessadas (ISSAI 3000/119). Em alguns casos, a ISC também pode optar por relatar antecipadamente um novo programa, com planos de retornar ao tema posteriormente para avaliar o progresso.

O objetivo do relatório de auditoria é possibilitar melhorias nas entidades auditadas. A expectativa é que essas melhorias permitam que as entidades alcancem seus objetivos de forma mais eficiente ou eficaz.

Facilidade de leitura

As ISCs devem relatar informações objetivas e baseadas em fatos de forma simples e clara, usando uma linguagem compreendida por todas as partes interessadas (INTOSAI-P-12/princípio 4). Embora estilos e preferências de comunicação específicos possam variar entre diferentes países e culturas, é sempre preferível manter o tom do relatório profissional e neutro.

O relatório deve ser conciso, mas deve conter evidências suficientes (ver reflexões sobre abrangência no início deste capítulo). A concisão ajudará a garantir que o relatório não seja mais extenso que o necessário, o que garantirá clareza e ajudará a transmitir, de forma mais eficaz, as mensagens do relatório (ISSAI 3000/120). Um relatório longo, por mais bem escrito que seja, pode ser intimidador ou desagradável para os leitores. Se for inevitável redigir um relatório extenso, deve-se considerar o uso de apêndices ou a publicação separada de um resumo dos pontos principais.

Para produzir um relatório de fácil leitura, é importante que o auditor conheça o público, entenda suas necessidades e redija o relatório de acordo com isso (GUID 3920/120). Conforme indicado anteriormente, é útil compartilhar o relatório com leitores fora da equipe de auditoria para verificar se ele é de fácil entendimento. O auditor também pode usar analisadores de legibilidade simples e automatizados para fazer uma avaliação básica da complexidade do texto. Essas ferramentas usam métricas como tamanho médio das orações e sofisticação do vocabulário para indicar o nível de leitura necessário para entender o relatório. Eles estão disponíveis em código aberto ou como parte de programas de processamento de texto.

Facilidade de leitura

- ✓ Usar frases curtas em vez de longas.
- ✓ Usar construções simples (o formato mais simples é sujeito — verbo — objeto).
- ✓ Dar preferência à voz ativa.
- ✓ Dividir o texto em seções com títulos.
- ✓ Usar recursos visuais não textuais (como imagens, ilustrações, tabelas, gráficos e/ou mapas).
- ✓ Evitar jargão técnico e palavras complexas e raramente usadas.
- ✓ Evitar o uso excessivo de referências cruzadas e siglas.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Outra maneira de facilitar a leitura é incluir gráficos ou recursos visuais em todo o relatório. A inclusão de elementos visuais informativos pode ajudar o leitor a entender rapidamente conceitos complexos ou perceber como diferentes ideias se relacionam entre si. Esses elementos também podem eliminar a necessidade de redigir descrições extensas de processos ou eventos. Também pode ser útil incluir fotografias, desde que sejam pertinentes ao assunto. Um leitor ocupado achará um relatório repleto de exibições visuais de informações mais fácil de ler. A **Figura 40** apresenta exemplos de recursos visuais em relatórios de auditoria operacional.

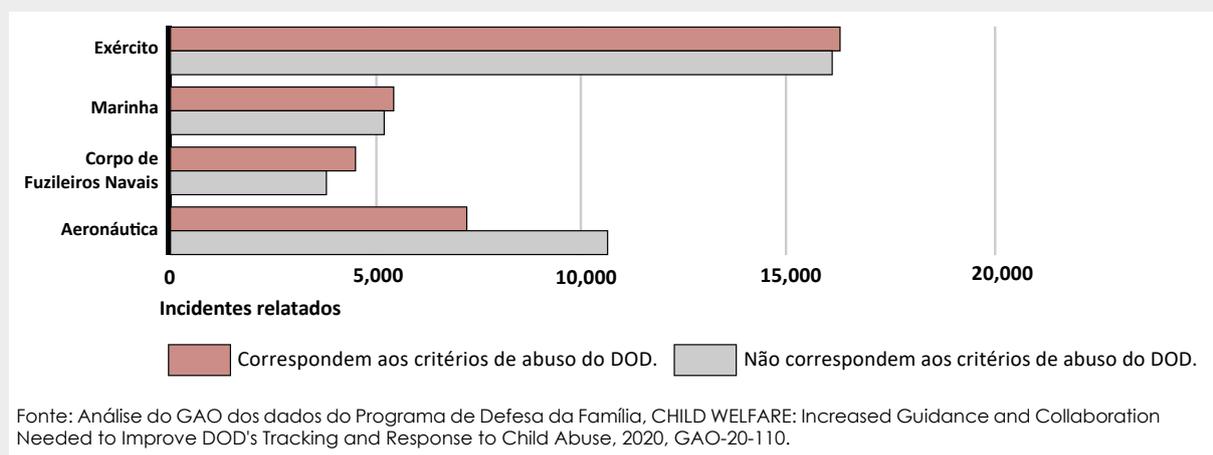
Figura 40: Exemplos de elementos visuais informativos em relatórios de auditoria operacional
Categorias de aeroportos comerciais dos Estados Unidos (EUA) com base nos embarques de passageiros (2017)

Categoria de aeroporto comercial	Porcentagem mínima exigida do total anual de embarques de passageiros	Embarques anuais de passageiros por categoria		Número de aeroportos
		Porcentagem	Quantidade	
 Hub grande	1% ou mais	 72,0%	617.598.283	30
 Hub médio	Pelo menos 0,25%, mas menos de 1%	 16,2%	138.949.064	31
 Hub pequeno	Pelo menos 0,05%, mas menos de 0,25%	 8,3%	71.157.137	70
 Não hub	Mais de 10 mil passageiros, mas menos de 0,05%	 3,4%	28.881.284	255
 Serviço comercial não primário	Pelo menos 2.500 e não mais que 10 mil	 0,1%	627.545	125

Fonte: Análise do GAO dos dados de embarque de 2017 da Federal Aviation Administration, AIRPORT INFRASTRUCTURE: Information on Funding and Financing for Planned Projects, 2020, GAO-20-298.

Observação: O termo "hub" é definido na lei federal para identificar aeroportos que oferecem serviços comerciais medidos pelo embarque de passageiros, e os aeroportos são agrupados em quatro categorias de hub. (49 US Code Sections 40102 (29), (31), (34) e (42).)

Incidentes relatados de abuso infantil (abuso ou negligência física, sexual ou emocional), conforme os critérios do Departamento de Defesa (DOD) para abuso, anos fiscais de 2014 a 2018



Fonte: Análise do GAO dos dados do Programa de Defesa da Família, CHILD WELFARE: Increased Guidance and Collaboration Needed to Improve DOD's Tracking and Response to Child Abuse, 2020, GAO-20-110.

A inclusão também é um componente importante da facilidade de leitura. Os leitores tenderão a dar mais credibilidade ao relatório se perceberem que ele aborda suas preocupações específicas. Por exemplo, se o auditor estiver tratando de um programa que tenha impactos diferentes em regiões distintas do país, ele pode atrair os leitores usando mapas e outros gráficos para demonstrar as variações entre diferentes regiões ou setores da sociedade.

Equilíbrio

Para ser equilibrado, o relatório da auditoria operacional tem de demonstrar imparcialidade em seu conteúdo e seu tom. O auditor deve apresentar todas as evidências de auditoria de maneira imparcial e certificar-se de relatar os achados positivos e os negativos. Com frequência, os auditores tendem a se concentrar nos problemas, o que leva a recomendações de melhorias. Explicar o impacto de problemas ajuda o leitor a entender sua relevância, o que incentiva ações corretivas (GUID 3920/123). Embora esse processo seja fundamental, é igualmente importante fornecer uma visão completa do tema ou atividade de auditoria. Se a entidade auditada estiver fazendo algo bem, o auditor deve se certificar de que isso seja relatado, identificando áreas que, eventualmente, precisem ser melhoradas. O auditor deve estar atento ao risco de exageros e de ênfase excessiva nas falhas de desempenho (ISSAI 3000/121).

Equilíbrio

- ✓ Apresentar os achados de forma objetiva e justa, em termos neutros, evitando informações ou linguagem tendenciosa que possam gerar uma atitude defensiva, ou alguma oposição por parte da entidade auditada.
- ✓ Apresentar diferentes perspectivas e pontos de vista sobre o tema.
- ✓ Ser completo. Incluir pontos positivos e os que precisarem de melhorias. Dar crédito onde for devido. A inclusão de aspectos positivos pode levar a um melhor desempenho de outras organizações governamentais que utilizarem o relatório.
- ✓ Fatos não devem ser suprimidos, e deficiências menores não devem ser exageradas.

Fonte: GUID 3920/124

Como criar uma estrutura de relatório lógica?

Considerando os cinco atributos principais, o auditor precisará de uma estrutura lógica para comunicar seus achados, conclusões e recomendações de auditoria aos leitores. Em alguns casos, cada uma das questões de auditoria será mapeada perfeitamente num capítulo separado do relatório de auditoria. No entanto, isso não acontece em todos os casos. Por exemplo, se os achados de duas questões de auditoria separadas estiverem inter-relacionados, pode ser mais apropriado apresentá-los no mesmo capítulo. Em outros casos, o auditor pode preferir uma estrutura de ordem lógica com base na materialidade de diferentes achados ou na ordem cronológica dos eventos.

Independentemente da estrutura selecionada, é sempre útil traçar um esboço de relatório antes da fase de redação. Essa abordagem fortalecerá o fluxo lógico do relatório e reduzirá o risco de duplicação desnecessária de conteúdo. Uma estrutura eficaz atrairá a atenção do leitor, comunicará questões complexas com clareza e fornecerá uma interpretação clara dos resultados (GUID 3920/121). O relatório também precisará apresentar o contexto e incluir informações básicas suficientes para que o leitor compreenda o objeto. Por exemplo, o leitor

pode precisar entender as funções e responsabilidades dos envolvidos no tema da auditoria, o montante gasto e as metas do governo para a área auditada.

Os relatórios podem ter muitas formas e formatos diferentes, dependendo da ISC e da auditoria. É necessário ter o público em mente ao desenvolver uma estrutura de relatório apropriada. Algumas ISCs acham útil usar uma abordagem de "evento social" para criar uma estrutura de relatório de fácil leitura. Na abordagem de "evento social", é como se o auditor estivesse conversando com outros convidados e tivesse pouco tempo para chamar a atenção deles. Quais são os principais aspectos que eles precisam entender sobre os achados da auditoria? Após estabelecer conclusões interessantes, o auditor pode apresentar detalhes mais sutis que as sustentem (GUID 3920/121).

As informações abaixo descrevem segmentos comuns dos relatórios.

Título

Um bom título comunica o tema (ou a mensagem) do relatório. Alguns títulos com foco na mensagem apresentam uma prévia das recomendações:

- **Exemplo de título descritivo:** *Ações dos EUA para combater a lavagem de dinheiro baseada no comércio* (GAO-20-314R).
- **Exemplo de título com foco na mensagem:** *Falhas no gerenciamento e supervisão da segurança cibernética precisam ser abordadas* (GAO-20-199).

O auditor também pode querer decidir se deve ou não mencionar o nome das entidades auditadas no título. Por exemplo, se o relatório abranger o trabalho de vários ministérios diferentes, é possível omitir os nomes do título por uma questão de brevidade.

Título do relatório de auditoria

Sem o nome da entidade responsável

Como proteger a infraestrutura crítica canadense contra ameaças cibernéticas (relatório de 2012 do Auditor-Geral do Canadá)

Com o nome da entidade responsável

Departamento de Receita Federal: Gestão da dívida de pensão alimentícia (relatório de 2010 do Auditor-Geral da Nova Zelândia)

Fonte: GUID 3920/124

Sumário

Um bom sumário exhibe a estrutura do relatório, o que ajuda o leitor a identificar facilmente as seções de seu interesse. A **Figura 41** ilustra uma dessas abordagens.

Figura 41: Sumário com seções baseadas nas questões

Seção	Página
Resumo e recomendações	7
Contexto	7
Conclusão	8
Achados de apoio	8
Recomendações	10
Resumo da resposta da entidade	10
Mensagens-chave desta auditoria a todas as entidades do governo australiano	11
Achados da auditoria	13
I. Contexto	
Escritório Tributário Australiano (ATO): conformidade, controvérsias e arrecadação de pequenas empresas	14
Justificativa para a auditoria	14
Abordagem de auditoria	19
2. Disposições organizacionais para a gestão da dívida fiscal de pequenas empresas	
O ATO tem estratégias e processos para apoiar a gestão eficaz da dívida de pequenas empresas?	19
O ATO tem processos eficazes para coordenar atividades de conformidade, controvérsias e dívidas de pequenas empresas?	21
O ATO usa práticas internacionais, opiniões das partes interessadas e a melhoria contínua para embasar as mudanças nos processos e estratégias de gestão da dívida de pequenas empresas?	21
3. Gestão consistente das dívidas de pequenas empresas	
O ATO adota processos que promovam a consistência na progressão da dívida rumo a ações mais firmes e fortes?	28
O ATO tem controles efetivos para garantir ações mais consistentes, firmes e fortes para gerir as dívidas fiscais de pequenas empresas?	36
4. Monitoramento e relatórios de desempenho	
Há monitoramento e relatórios eficazes sobre as dívidas fiscais de pequenas empresas, inclusive aquelas decorrentes de atividades de conformidade?	39
O ATO tem um marco de desempenho robusto que trate da recuperação eficaz, eficiente e consistente das dívidas fiscais de pequenas empresas, inclusive aquelas decorrentes de atividades de conformidade?	44
Apêndices	
Apêndice 1 Resposta do Escritório Tributário Australiano	54
Apêndice 2 Ações mais firmes e fortes do ATO	54
Apêndice 3 Questões levantadas pela investigação ABC Four Corners	58
Apêndice 4 Medidas e indicadores de qualidade do ATO	69

Fonte: Management of Small Business Tax Debt, Escritório Nacional de Auditoria da Austrália, 2019.

Na **Figura 41**, a ISC usou questões para nomear as seções do relatório que cobrem os achados da auditoria. Algumas ISCs preferem usar o sumário como um resumo dos achados. Para fazer isso, usam títulos que resumem, numa frase, cada achado de auditoria. A **Figura 42** apresenta um exemplo dessa abordagem.

Figura 42: Sumário com títulos descritivos

Seção	Página
Resumo	5
Recomendações	11
Parte 1	
O governo do País de Gales tem um plano para reduzir os resíduos, mas tem dedicado mais atenção e recursos à reciclagem	13
O governo do País de Gales foi bem-sucedido ao se concentrar no aumento da reciclagem em nível municipal, mas deu menos atenção à redução dos resíduos, apesar de algumas iniciativas importantes	14
Embora o Programa de Redução de Resíduos reflita práticas comuns, há oportunidades de aprender com abordagens adotadas em outros lugares e expandir o uso de incentivos financeiros e da legislação	17
O governo do País de Gales forneceu recursos significativos às administrações locais para a gestão de serviços de gestão de resíduos, mas pouco foi gasto na redução dos resíduos.	23
Entre outubro de 2015 e setembro de 2018, o governo do País de Gales repassou £ 13 milhões a três entidades sem fins lucrativos que atuam, entre outras coisas, na redução de resíduos.	26
Parte 2	
Os dados usados pelo governo do País de Gales para medir o desempenho de suas metas ambiciosas de redução de resíduos apresentam qualidade variável e indicam avanços inconsistentes.	30
O governo do País de Gales dispõe de bons dados sobre resíduos municipais, mas os dados sobre outros tipos de resíduos são limitados.	31
Os dados disponíveis sobre a quantidade de resíduos produzidos indicam um progresso misto para cumprir as 35 metas ambiciosas de redução de resíduos do governo do País de Gales.	35
Apêndices	
Apêndice 1 Métodos de auditoria	43
Apêndice 2 Elementos-chave do Programa de Redução de Resíduos e dos planos setoriais de resíduos do governo do País de Gales	44

Fonte: Waste Management in Wales - Preventing Waste, Escritório de Auditoria do País de Gales, 2019.

Resumo executivo

O resumo executivo ou sumário executivo é um capítulo curto destinado a fornecer uma sinopse rápida dos principais pontos e mensagens-chave do relatório. Muitas pessoas leem apenas esta seção do relatório; logo, é importante que ela seja escrita de forma clara e que sintetize concisamente as partes mais importantes do relatório. Normalmente, o resumo executivo inclui uma explicação sobre porque a auditoria foi realizada, informações resumidas sobre o objeto da auditoria e as entidades auditadas, o objetivo e as questões da auditoria, o escopo, a metodologia, os achados principais, as conclusões e as recomendações.

Nem todas as ISC usam resumos executivos; algumas resumem o relatório de auditoria de outras maneiras. Por exemplo, o GAO dos EUA usa um resumo de uma página (ver Apêndice 18). Quando usado, um bom resumo:

- reflete com precisão o que contém o resto do relatório;
- é conciso sem omitir achados importantes da auditoria;
- orienta o leitor quanto à importância das questões de auditoria e suas respostas;

- indica ao leitor quais partes do relatório principal sustentam cada achado principal da auditoria;
- sustenta-se como um documento autônomo;
- inclui apenas o material abordado no relatório principal; e
- menciona informações contextuais importantes, como auditorias anteriores ou a cobertura do Legislativo sobre o tema.

Quando apropriado, o resumo executivo pode incluir elementos gráficos ou visuais para ajudar a transmitir a mensagem.

Um resumo executivo eficaz responde às perguntas fundamentais que o leitor se fará sobre o tema auditado e a avaliação de desempenho da ISC. Por exemplo, o guia do Escritório Nacional de Auditoria do Reino Unido sobre a elaboração de resumos de auditoria orienta os auditores a responder à seguinte lista de perguntas, conforme o caso:

- **Avaliação de desempenho.** O que seria um bom valor no contexto deste estudo? Que comparador ou contrafactual foi usado?
- **Quando o comparador é uma boa prática operacional.** Como as boas práticas foram determinadas?
- **Quantificação.** Os recursos totais e as realizações foram quantificados? Os custos e benefícios são apresentados de forma a sustentar a conclusão sobre o desempenho?
- **Causalidade.** É possível atribuir valor ou benefícios aos gastos específicos que estão sendo examinados? Ao interpretar os dados, quais outros fatores podem ter afetado os produtos e resultados?
- **Incerteza.** Quais são os riscos e incertezas relacionados aos dados utilizados no relatório? Todos os dados estão sujeitos a incertezas, e é razoável declarar explicitamente o nível de incerteza.

A extensão do resumo executivo é geralmente proporcional à extensão e complexidade do relatório principal. No entanto, em geral, o resumo tende a ter menos de três páginas. O Apêndice 19 apresenta um exemplo de resumo executivo.

Resumo executivo

- ✓ Criar um resumo executivo com parágrafos e sentenças resumidas a partir do relatório principal — isso garantirá que o resumo seja compatível com o relatório.
- ✓ Às vezes, é útil pensar que: o resumo executivo foi escrito para a Comissão de Contas Públicas ou a Comissão Legislativa de Supervisão; o relatório foi escrito para a entidade auditada; e os apêndices foram escritos para acadêmicos ou pessoal especializado com interesse no campo e na metodologia detalhada.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Introdução

A introdução do relatório apresenta o contexto da auditoria operacional, ajudando o leitor a entender a auditoria. Normalmente, as ISCs usam a introdução do relatório para descrever o tema da auditoria, mas não para apresentar os achados.

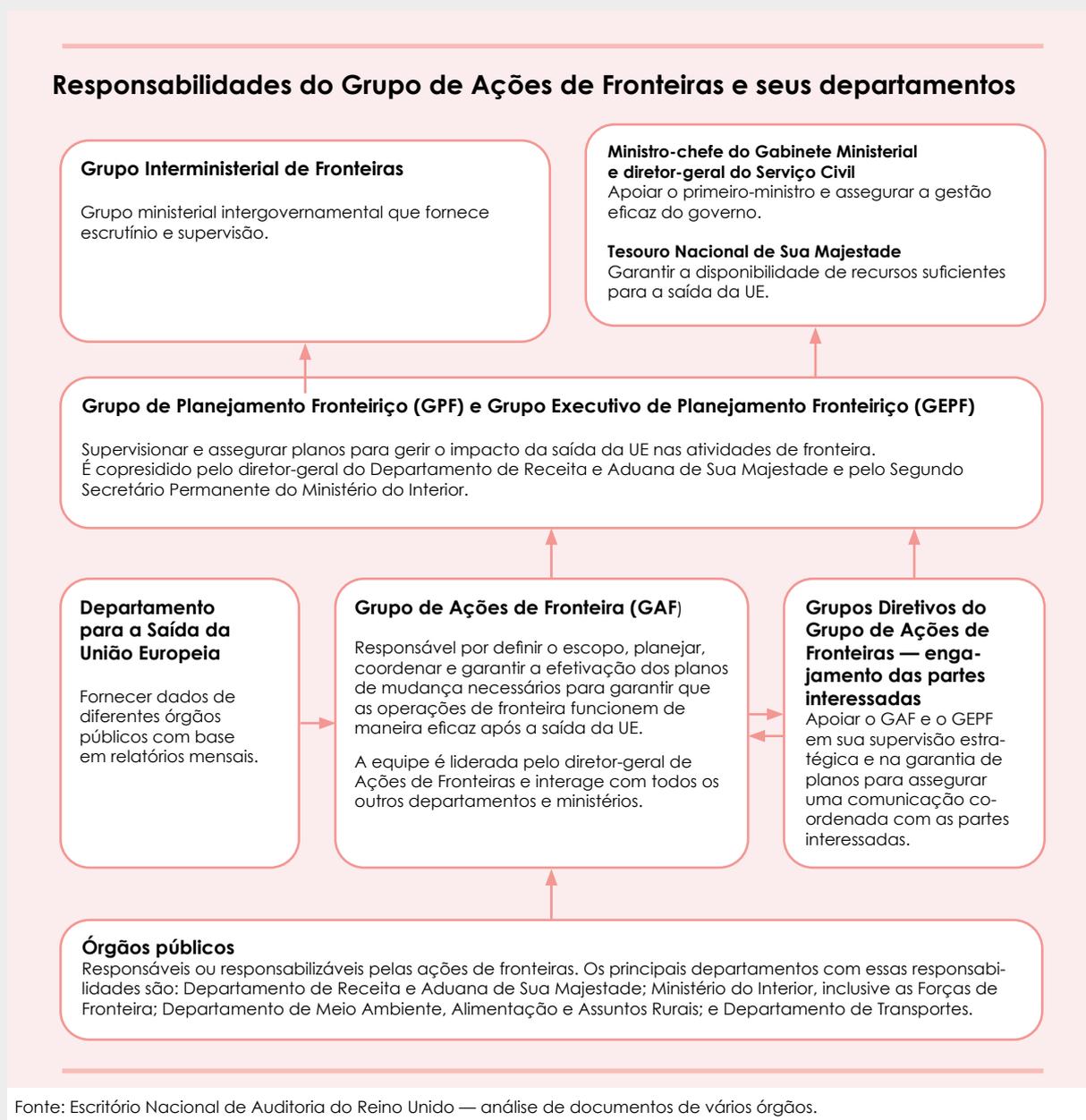
A introdução não precisa ser excessivamente longa ou detalhada. Por exemplo, a **Figura 43** mostra como usar um gráfico simples na introdução do relatório para explicar rapidamente as responsabilidades de várias entidades auditadas. Se o leitor precisar de mais detalhes, é possível fornecê-los num apêndice ou numa seção separada sobre o contexto; ou o autor pode indicar o leitor onde obter mais informações.

Introdução

- ✓ Incluir contexto suficiente para que o leitor saiba como a atividade auditada funciona e é gerenciada, mas não tantos detalhes a ponto de deixá-los tentados a pular a seção.
- ✓ Considerar o uso de um diagrama simples para ilustrar quem é responsável por qual atividade auditada.
- ✓ Informar o leitor do motivo da apresentação do relatório naquele momento.
- ✓ Usar apêndices, referências cruzadas ou uma seção de bibliografia para indicar ao leitor onde obter mais informações.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Figura 43: Gráfico simples para ilustrar as responsabilidades das organizações auditadas



Objetivo(s) e questões de auditoria

É importante que o relatório de auditoria operacional descreva o(s) objetivo(s) e as questões da auditoria. Os leitores precisam dessas informações para entender o objetivo da auditoria, a natureza e a extensão do trabalho executado e quaisquer limitações significativas nos objetivos, escopo e metodologia da auditoria. O Capítulo 4 oferece exemplos de objetivos e questões de auditoria.

Escopo e metodologia da auditoria

Diferentes leitores têm necessidades e expectativas diferentes quanto à auditoria. O escopo da auditoria ajuda o leitor a entender:

- o que esperar do relatório;
- que uso pode ser feito dos achados e conclusões; e
- o grau de confiança que eles podem depositar nos achados e conclusões.

O auditor deve se certificar de informar o leitor sobre o que faz parte (e o que não faz) do escopo em sua abordagem de auditoria; qual período e área geográfica são cobertos; e quem ou o que é o objeto da auditoria. É importante dizer ao leitor se o relatório se concentra num conjunto mais restrito de atividades auditadas do que pode estar implícito no título do relatório. Por exemplo, se um relatório intitulado *Proteção de Zonas Úmidas* não cobrir atividades em todas as zonas úmidas do país, pode ser necessário explicar o foco específico do relatório.

Além disso, é importante descrever a metodologia de auditoria usada para alcançar o(s) objetivo(s) da auditoria).

Trecho da descrição de uma metodologia de relatório de auditoria operacional

"Para examinar as características dos mecânicos e funcionários de manutenção certificados pela Administração Federal de Aviação (FAA), analisamos os dados cumulativos da FAA em dezembro de 2018 relativos a características demográficas, como idade e sexo. Para examinar as características de emprego dos trabalhadores de manutenção da aviação (como salários e desemprego), analisamos os dados da Pesquisa de População Atual do Escritório de Estatísticas de Trabalho para indicadores selecionados do mercado de trabalho de 2013 a 2018 e revisamos os planos mais recentes dos 50 estados relativos à Lei de Oportunidade e Inovação da Força de Trabalho."

Fonte: Relatório do GAO dos EUA intitulado AVIATION MAINTENANCE: Additional Coordination and Data Could Advance FAA Efforts to Promote a Robust, Diverse Workforce, 2020, GAO-20-206.

É possível descrever brevemente a metodologia no corpo do relatório, com mais detalhes num apêndice. O Apêndice 20 contém uma descrição do escopo e metodologia do referido relatório.

O corpo principal do relatório deve mencionar, no mínimo e de forma concisa:

- a metodologia e abordagem da auditoria;
- as fontes de dados;
- os métodos de coleta e análise de dados utilizados; e
- eventuais limitações no uso de dados.

Muitas vezes é importante fornecer mais detalhes ao leitor sobre a metodologia ou quaisquer dados usados no relatório. Logo, pode ser apropriado fornecer mais detalhes, geralmente num apêndice. Por exemplo, o auditor pode fornecer informações sobre:

- o que foi feito para estabelecer a confiabilidade dos dados;
- eventuais limitações metodológicas que o leitor deva conhecer, como, por exemplo, limitações nos dados e na análise e como devem ser interpretados;

- eventuais limites nos dados e se há outras evidências que poderiam ter sido usadas; e
- eventuais tendências identificadas na análise quantitativa que sejam consideradas estatisticamente significativas.

Fontes e critérios de auditoria

É importante informar quais são os critérios de auditoria, como foram desenvolvidos e quais são as fontes. Ao chamar a atenção para os critérios de auditoria, o auditor identifica o padrão com base no qual será julgado o desempenho. A clareza sobre as fontes, critérios, métodos e premissas ajudará o leitor a julgar quanto peso deve dar às evidências e conclusões do relatório (GUID 3920/115).

Nem sempre os critérios de auditoria estão prontamente disponíveis para uma auditoria operacional. Nesses casos, a equipe de auditoria precisa elaborar critérios e debatê-los com as entidades auditadas. Caso as entidades auditadas não concordem com os critérios, cabe à ISC a responsabilidade final de defini-los. Em caso de desacordo significativo sobre os critérios desenvolvidos pela ISC, os auditores precisam considerar o risco de que as entidades auditadas contestem os achados (se a única fonte dos critérios forem os próprios auditores). Isso é analisado em mais detalhes no Capítulo 4.

Achados de auditoria



A norma

O auditor deve garantir que os achados de auditoria concluam claramente sobre o(s) objetivo(s) e/ou as questões de auditoria, ou explicar porque isso não foi possível.

Fonte: ISSAI 3000/124.

Conforme analisa em detalhes o Capítulo 6, é importante que o relatório ajude o leitor a entender como os achados de auditoria se relacionam com os critérios e as evidências coletadas durante o trabalho de campo. Muitos relatórios esclarecem esses vínculos organizando os achados de acordo com as questões de auditoria. Cada questão de auditoria torna-se uma seção ou um capítulo do relatório de auditoria, que contém os achados relevantes. No caso de achados diferentes que estejam interligados (ou não), pode ser apropriado apresentar conclusões no mesmo capítulo, ou num capítulo separado. Independentemente do método escolhido, é importante que o leitor entenda claramente a condição, os critérios, a causa e o efeito de quaisquer achados, conforme explica o Capítulo 6.

Exemplo de descrição de achado num relatório de auditoria operacional

Identificamos algumas falhas associadas aos esforços da Administração de Fiscalização de Drogas (DEA) para evitar o desvio de drogas com fins ilícitos, a saber:

- **Limitada análise proativa e robusta de dados relatados pelo setor produtivo.** Embora os sistemas de dados atuais da DEA não tenham sido projetados para realizar análises em tempo real e conduzam algumas análises de dados relatados pelo setor produtivo, como, por exemplo, em resposta a solicitações de seus escritórios de campo, a DEA poderia realizar mais análises usando algoritmos de computador automatizados para ajudar a identificar padrões questionáveis nos dados. Por exemplo, a DEA poderia analisar dados para identificar volumes incomuns de transações excluídas ou volumes incomuns de substâncias descartadas (em vez de vendidas). Também poderia analisar dados para identificar tendências na distribuição ou em encomendas de certas substâncias em determinada área geográfica. Outra análise que a DEA poderia realizar é procurar padrões incomuns ao comparar compras de drogas em diferentes áreas geográficas próximas. Essas análises podem ajudar a DEA a identificar proativamente atividades suspeitas ou indivíduos que possam justificar uma investigação.

- **Ausência de estrutura de governança de dados para gerenciar todos os dados de transações de medicamentos.** Embora a DEA disponha de orientações, políticas e procedimentos para o uso de alguns sistemas de informação, ela não criou uma estrutura formal de governança de dados para gerenciar todos os dados que coleta e mantém, que fazem parte de suas atividades de controle de desvios. Uma estrutura de governança de dados é definida como um conjunto institucionalizado de políticas e procedimentos para garantir a governança dos dados durante todo o ciclo de vida da elaboração e implementação de normas de dados. Conselhos industriais e tecnológicos, organizações nacionais e internacionais de definição de normas e padrões e entidades federais endossam o uso de uma estrutura de governança para supervisionar o desenvolvimento, gerenciamento e implementação de normas de dados, conteúdo digital e outros ativos de dados. Embora a DEA tenha iniciado ações para criar uma estrutura de governança, ela ainda está nos estágios iniciais de desenvolvimento; logo, ainda não estão disponíveis detalhes ou documentação sobre seus esforços. Uma estrutura de governança de dados eficaz pode ajudar a DEA a garantir que seus ativos de dados importantes sejam utilizados de forma consistente e completa.

Fonte: Relatório do GAO dos EUA sobre DRUG CONTROL: Actions Needed to Ensure Usefulness of Data on Suspicious Opioid Orders, 2020, GAO-20-118.

Além disso, conforme mencionado anteriormente, o uso de gráficos e tabelas pode melhorar significativamente a legibilidade do relatório.

Conclusões

Muitos relatórios incluem conclusões que resumem os achados e informações apresentados no relatório, conforme analisa o Capítulo 6. Há muitas maneiras de redigir esta seção, dependendo do estilo do relatório da ISC e das necessidades do público. A **Figura 44** ilustra as conclusões dos relatórios de auditoria de três ISCs diferentes.

Figura 44: Ilustrações de conclusões de auditoria

<p>Relatório de auditoria operacional de 2021 sobre a assistência humanitária da União Europeia para o setor de educação. Tribunal de Contas Europeu, 2021.</p>	<p>Objetivo da auditoria. Avaliar se a assistência humanitária da UE para o setor de educação foi eficaz na ajuda às crianças e se foi prestada de forma eficiente.</p> <p>Conclusão da auditoria. Em geral, a assistência da UE ajudou crianças carentes, e os projetos alcançaram os resultados esperados. No entanto, não beneficiaram um número suficiente de meninas. Além disso, os projetos da amostra eram, em sua maioria, demasiadamente curtos em comparação com as necessidades educacionais das crianças, o que diminuiu sua eficiência. Os achados do exame de 11 projetos encontram-se resumidos no anexo II. No total, 68 projetos foram considerados relevantes e bem-coordenados, e a comissão tratou dos problemas identificados durante as visitas de monitoramento. Os projetos alcançaram a maioria dos resultados planejados. Todavia, a comissão fez uso limitado dos resultados dos projetos de Capacidade Aprimorada de Resposta. Além disso, a comissão não direcionou, de maneira suficiente, sua atenção às meninas, apesar de elas enfrentarem maiores desvantagens. Ademais, vários dos projetos não atingiram a proporção desejada de meninas.</p>
<p>Relatório de auditoria operacional do projeto Rumo à Pesca Artesanal Sustentável de Maurício. ISC de Maurício, 2018.</p>	<p>Objetivo da auditoria. Avaliar se as medidas implementadas pelo ministério foram eficazes para apoiar a pesca artesanal sustentável.</p> <p>Conclusão da auditoria. O ministério tomou iniciativas louváveis na concepção e manutenção de uma vasta gama de intervenções voltadas a pescadores artesanais individualmente, bem como coletivamente (em nível comunitário e nacional); por meio da preservação e proteção de ecossistemas lagunares. Todas essas intervenções estão alinhadas ao ODS 14B e ao Código de Conduta da FAO para a Pesca Responsável, que promovem a pesca artesanal sustentável.</p>
<p>Auditoria operacional sobre controle de higiene no processo de produção de carne. ISC da Tanzânia, 2016.</p>	<p>Objetivo da auditoria. Avaliar se o Ministério da Agricultura, Pecuária e Pescas (MALF), o Gabinete do Presidente da Administração Regional e Governo Local (PO RALG) e o Ministério da Saúde, Desenvolvimento Comunitário, Gênero, Idosos e Crianças (MoHCDGEC) adotam práticas de higiene eficientes e eficazes e mecanismos de controle no processo de produção de carne para garantir que o público tenha acesso a produtos de carne seguros e saudáveis.</p> <p>Conclusão da auditoria. Não há garantia de que a carne vendida ao público em alguns dos abatedouros visitados seja segura para o consumo humano, pois a inspeção e os controles sanitários em muitos abatedouros são insatisfatórios. Isso ocorre porque os mecanismos de controle de higiene não são geridos de forma eficaz e eficiente pelos órgãos em questão (MALF, PO RALG e MoHCDGEC).</p>

Fonte: Tribunal de Contas Europeu, ISC de Maurício e ISC da Tanzânia.

Recomendações

Muitos relatórios oferecem recomendações às entidades auditadas. É necessário equilibrar a maneira como as recomendações são apresentadas: elas precisam ser suficientemente claras para evitar ambiguidades, mas não tão específicas ao ponto de interferir com as responsabilidades da Administração. O Capítulo 6 analisa, em mais detalhes, a elaboração de recomendações. Mais orientações sobre recomendações podem ser encontradas nos documentos ISSAI 3000/127–128 e GUID 3920/125–128. A **Figura 45** apresenta exemplos de recomendações de ISCs.

Figura 45: Exemplos de recomendações em relatórios selecionados de auditoria operacional de ISCs

<p>Melhorias nas redes de trauma</p>	<p>O departamento está apoiando a introdução de redes de trauma por autoridades estratégicas de saúde. No entanto, dada a falta de progresso na melhoria dos serviços de trauma grave nos últimos 20 anos, recomendamos as seguintes ações:</p> <p>a. As unidades de atendimento primário e de ambulâncias devem elaborar e implementar protocolos de triagem para determinar a quais departamentos de pronto socorro devem ser encaminhados os pacientes com ferimentos graves. O trabalho deve ser coordenado por autoridades estratégicas de saúde.</p> <p>b. As unidades de atendimento primário devem exercer seus poderes para exigir que todas as fundações e unidades hospitalares com departamentos de emergência que recebam pacientes com trauma enviem as informações à rede TARN. O objetivo é usar os dados coletados para embasar o desenvolvimento contínuo das redes de trauma.</p> <p>c. As autoridades de saúde estratégicas com unidades hospitalares devem elaborar protocolos para a transferência de pacientes que requeiram cuidados especializados ou procedimentos cirúrgicos não disponíveis no hospital receptor.</p>
<p>Coordenação de ações voltadas à erradicação da violência contra a mulher</p>	<p>Recomendamos ao Ministério da Mulher:</p> <p>a. Fortalecer seus sistemas de governança, revisando o marco jurídico que rege a erradicação da violência contra as mulheres, aprimorando a coordenação entre ONGs e órgãos públicos relevantes e elevando o nível dos compromissos do governo com os acordos internacionais.</p> <p>b. Coordenar suas ações de forma eficaz com as principais partes interessadas relevantes a fim de fortalecer a aplicação do marco jurídico sobre a violência contra as mulheres.</p> <p>c. Melhorar e fortalecer seus mecanismos de monitoramento e relatórios.</p>
<p>Tomada de decisão em casos de violência doméstica</p>	<p>Para decisões bem-fundamentadas em resposta a casos de violência doméstica, recomendamos ao Ministério da Mulher:</p> <p>1. Assegurar o acesso do policial responsável a informações antecedentes sobre o caso de violência doméstica (por exemplo, se o infrator já foi condenado, se faz uso de drogas, se detém posse de armas de fogo etc.), a fim de garantir a correta avaliação dos riscos no local e a devida proteção da vítima.</p> <p>2. Agregar ordens cautelares e de defesa no mesmo banco de dados para permitir uma resposta rápida e eficaz às violações.</p> <p>3. Para a detecção precoce de casos de violência doméstica, a comissão e os responsáveis devem elaborar e implementar um sistema de detecção precoce de casos de violência doméstica no âmbito de exames médicos de rotina para crianças, triagem para mulheres etc.</p>
<p>Programa de Assistência Governamental a Alunos e Professores do Ensino Privado (GASTPE)</p>	<p>A ISC recomenda ao Ministério da Educação:</p> <p>a. Elaborar indicadores de desempenho apropriados para determinar até que ponto o programa melhorou o acesso à educação de qualidade e reduziu a superlotação das escolas públicas;</p> <p>b. Garantir que o programa priorize os menos favorecidos;</p> <p>c. Formar a Equipe Composta do GASTPE e, posteriormente, criar um escritório específico e funcional para gerenciar o programa;</p> <p>d. Desenvolver um Plano Estratégico de Sistemas de Informação de forma a integrar todos os sistemas relevantes de tecnologia da informação (TI), inclusive aqueles supostamente de propriedade da Comissão de Apoio ao Ensino Privado.</p>

Fonte: NAO, ISC de Fiji, SAO da Geórgia e ISC das Filipinas.

Abreviaturas

Para alguns temas, é difícil evitar o uso de abreviações e termos técnicos pouco conhecidos. Um glossário de termos e uma lista de acrônimos e abreviaturas (no início do relatório ou num apêndice) podem ajudar os leitores.

Como garantir a qualidade do relatório?

É fundamental instituir procedimentos de controle de qualidade para a condução de toda auditoria operacional de forma a minimizar os riscos de erros e manter a consistência (GUID 3910/102). Existem várias maneiras pelas quais as ISCs podem ajudar a garantir que seus relatórios sejam de alta **qualidade**, entre as quais mapear as evidências do relatório até outras fontes, realizar revisões do relatório e buscar comentários das entidades auditadas antes da publicação do relatório final. A ISSAI 140 fornece orientações adicionais sobre controle de qualidade.

Como mapear as evidências até suas fontes?

É uma boa prática produzir uma reconciliação de dados ou trilha de auditoria equivalente que indique a fonte de todos os números, fatos e julgamentos contidos no relatório publicado antes de sua publicação. Isso reduzirá o risco de erros no relatório e facilitará as respostas, caso algum desses elementos seja questionado por revisores, entidades auditadas ou terceiros. Essas informações devem ser mantidas como parte da documentação de auditoria. A **Figura 46** apresenta um exemplo de como realizar uma reconciliação dos dados do relatório.

Figura 46: Exemplo de documento de reconciliação de dados para um relatório de auditoria operacional

Parágrafo	Referência	Explicação/fonte
2.3	Em junho de 2019, a ministra da Educação anunciou a interrupção de outros programas planejados para a construção de novas universidades.	Em seu discurso ao Parlamento em 3 de junho de 2019, a ministra da Educação disse: "É prioridade deste governo construir as melhores universidades possíveis para nossos alunos. Algumas falhas foram identificadas na primeira das novas que construímos. Portanto, queremos identificar lições nesses problemas iniciais antes de prosseguirmos com a construção das outras unidades." [Transcrições parlamentares, junho de 2019]
2.4	O atraso custará US\$ 15 milhões ao ministério.	A Figura 8 apresenta o detalhamento desse total de US\$ 15 milhões. A fonte é o Plano de Projetos do Ministério v3.7 de maio de 2019. O total de US\$ 15 milhões abrange ...

Fonte: NAO, ISC de Fiji, ISC da Geórgia e ISC das Filipinas.

Qual é o processo de revisão do relatório?

No Capítulo 2, analisamos a necessidade de as ISCs realizarem verificações de qualidade como parte de seu marco de controle e asseguração de qualidade. Antes da publicação, as ISCs submetem os relatórios preliminares revisados a controles internos de qualidade. Cada ISC terá suas preferências em relação aos procedimentos de revisão de qualidade, mas a revisão normalmente é conduzida por:

- gerentes em diferentes níveis dentro da ISC;
- especialistas em comunicação;
- um departamento da ISC independente da equipe de auditoria; e
- possivelmente, um especialista externo. Por exemplo, o auditor pode solicitar a revisão de um profissional acadêmico, um metodologista ou outro especialista com conhecimento profundo da atividade auditada.

Essas revisões fornecem uma asseguração independente de que o relatório é justo e equilibrado. Relatórios justos e equilibrados:

- tratam as evidências coletadas de forma objetiva, evitando vieses e preconceitos;
- atribuem o devido peso às evidências positivas e negativas que sejam relevantes para o(s) objetivo(s) e questões de auditoria; e
- apresentam as evidências de forma que não seja enganosa ou que leve o leitor a fazer inferências imprecisas a partir delas.

É importante que os revisores tenham a competência necessária para exercer seu **juízo profissional** de forma independente. O Capítulo 2 fornece mais detalhes sobre como exercer juízo e ceticismo profissionais.

Conforme analisado anteriormente, as ISCs também costumam submeter sua versão final a revisões da Alta Administração, de revisores e de especialistas em comunicação. A **Figura 47** demonstra como uma ISC pode organizar o controle de qualidade de seus relatórios preliminares.

Figura 47: Como o NAO da Tanzânia realiza revisões de controle de qualidade de seus relatórios de auditoria

Controle de qualidade

A qualidade não pode ser imposta pelos revisores, mas é algo embutido em todo o processo de auditoria operacional. No entanto, a revisão dos controles de qualidade é uma parte importante desse processo. Na ISC da Tanzânia, assim como em todas as outras ISCs, a qualidade dos relatórios de auditoria operacional é considerada primordial. A confiança leva muito tempo para ser construída, mas pode ser facilmente destruída por informações inadequadas ou análises ruins em relatórios individuais. O objetivo das revisões de controle de qualidade é aprimorar a qualidade dos relatórios e protegê-los contra riscos de qualidade inadequada.

A ISC usa sistematicamente três tipos de revisões de controle de qualidade em todas as auditorias operacionais: revisão por pares, revisão por especialistas no objeto e revisão por três níveis de gerentes.

Nas **revisões por pares**, colegas de outras equipes revisam os planos da auditoria e o relatório preliminar. As versões preliminares do estudo prévio e do relatório de auditoria são debatidas em reuniões com todos os auditores operacionais. A ISC planeja expandir a prática de auditoria operacional e limitar essas reuniões de revisão a determinadas seções. A revisão por pares oferece uma oportunidade para a equipe de auditoria testar seu julgamento com base na experiência e sabedoria coletivas de seus colegas. Outro benefício é a capacidade de manter os revisores e outros membros da equipe atualizados sobre o que outras equipes estão fazendo e compartilhar abordagens inovadoras (por exemplo, técnicas adequadas para coleta de dados em determinada localidade, devido a seu comportamento cultural) e experiências bem-sucedidas. Isso contribui para uniformizar e aprimorar as práticas de auditoria operacional.

A ISC também pede a **especialistas no objeto** que revisem todos os relatórios preliminares antes de sua publicação. Os especialistas são selecionados entre os mais renomados da área, com ampla experiência teórica e prática no objeto auditado. Podem ser, por exemplo, professores de instituições de ensino superior, servidores públicos aposentados ou qualquer outro especialista que não tenha interesse direto na entidade auditada. Os especialistas oferecem conselhos e orientações sobre os achados, conclusões e recomendações preliminares; debatem questões complexas, ambíguas ou controversas; e consideram estratégias alternativas de relatórios. Isso ajuda a melhorar a qualidade dos relatórios. O Controlador e Auditor-Geral (CAG) participa pessoalmente das reuniões de revisão com os especialistas. Como complemento à revisão da supervisão, isso ajuda a fornecer ao CAG a garantia da qualidade do relatório preliminar.

A **revisão da supervisão** destina-se a garantir que as principais decisões tomadas pela equipe e o relatório preliminar sejam revisados por funcionários graduados, que podem submeter a equipe a questionamentos rigorosos. Os líderes de equipe são supervisionados por seus superiores, pelos Auditores Gerais Assistentes (AAGs) e pelos Auditores Gerais Adjuntos (DAGs), responsáveis pela auditoria operacional. A responsabilidade dos gerentes é garantir que as auditorias sob sua jurisdição sejam conduzidas adequadamente de acordo com os procedimentos estabelecidos. Recentemente, a ISC implantou a atual estrutura de gestão, que determina que todos os relatórios preliminares sejam revisados pelo AAG responsável, bem como pelo DAG e pelo CAG.

Fonte: Manual de Auditoria Operacional da AFROSAI-E, 2016.

Durante esse processo, é importante que os revisores reconsiderem cuidadosamente a cadeia lógica que leva dos achados brutos às análises e, posteriormente, às conclusões da auditoria. Eles precisam considerar diferentes perspectivas e todos os argumentos relevantes antes de tirar suas conclusões. Em particular, é importante que um leitor razoável possa chegar a conclusões semelhantes a partir das mesmas evidências. Esses tipos de revisão devem ser registrados e mantidos nos arquivos de auditoria. É importante que a equipe de auditoria documente as respostas e o tratamento dado a eventuais discrepâncias.

Como considerar os comentários das entidades auditadas ou de terceiros?

Conforme descreve o Capítulo 6, é muito importante que a equipe converse sobre os achados com as entidades auditadas (GUID 3920/129–136). Além disso, antes de finalizar o relatório, é importante solicitar as opiniões das entidades auditadas e de terceiros e incorporar as alterações apropriadas ao relatório antes de sua publicação (GUID 3920/136). Algumas ISCs também publicam os comentários formais das entidades auditadas e uma análise dos comentários no relatório final, para fins de total transparência.



A norma

O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que a ISC emita o relatório.

Fonte: ISSAI 3000/129.

Quando as entidades auditadas recebem formalmente uma cópia do relatório, elas podem tecer comentários sobre:

- a precisão fatural do relatório;
- como o auditor interpretou os fatos e tirou conclusões; e
- as implicações das recomendações do auditor.

É importante examinar cuidadosamente as respostas das entidades auditadas e considerar a inclusão de alterações apropriadas no relatório preliminar com base nas normas sobre evidências. O auditor já terá debatido seus achados com as entidades auditadas, conforme mencionado acima. No entanto, às vezes, as entidades auditadas respondem de maneira diferente quando leem os achados no formato de um relatório.

Como parte da trilha de auditoria, o auditor deve manter um resumo formal de como e por que incorporou as alterações sugeridas pelas entidades auditadas, bem como uma cópia dos comentários dessas entidades.



A norma

O auditor deve registrar a análise dos comentários da entidade auditada em papéis de trabalho, incluindo as razões para fazer modificações no relatório de auditoria ou para rejeitar os comentários recebidos.

Fonte: ISSAI 3000/130.

Além disso, os relatórios de auditoria costumam conter referências diretas ou indiretas a terceiros (organizações, grupos e indivíduos que não fazem parte do escopo da auditoria). Por exemplo, o relatório pode se referir a uma instituição de caridade ou outro grupo social que represente usuários de serviços públicos.

O auditor deve notificar esses terceiros e pedir que verifiquem a exatidão e a integridade das declarações a respeito deles. Esse processo ajuda a ISC a garantir que as referências a terceiros sejam corretas e justas.

Como publicar o relatório final e comunicar os resultados?



A norma

A ISC deve tornar os seus relatórios de auditoria amplamente acessíveis, considerando, porém, os regulamentos sobre informações confidenciais.

Fonte: ISSAI 3000/133.

A distribuição ampla de relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Portanto, os relatórios de auditoria precisam ser distribuídos às entidades auditadas, ao Executivo, ao Legislativo e a outras partes responsáveis. Os relatórios também precisam ser disponibilizados a outras partes interessadas e ao público em geral diretamente e por meio da mídia, exceto no caso de relatórios que contenham informações sigilosas ou classificadas (ISSAI 3000/134). Se os conteúdos sigilosos ou classificados forem excluídos do relatório publicado, é importante que o relatório informe que certas informações foram omitidas e explique os motivos da omissão. (GUID 3920/138)

As ISCs devem publicar e distribuir seus relatórios de acordo com seus mandatos específicos (GUID 3920/137). As práticas podem variar de uma ISC para outra. Os usuários principais dos relatórios de auditoria operacional são o Legislativo, o Executivo, outros órgãos do governo e o público em geral. Uma boa auditoria operacional permite que o Legislativo supervisione com eficácia o desempenho do governo e do órgão em questão e influencie os tomadores de decisão a implementar mudanças que levem a melhores resultados de desempenho. No entanto, o público em geral e outras partes interessadas, como o setor privado e a mídia, também podem ter interesse no relatório da auditoria operacional — possivelmente com um foco diferente (ISSAI 3000/135). É importante se comunicar com todas as partes relevantes; para tal, o auditor pode considerar a elaboração de produtos adicionais. (GUID 3920/141)

Ao elaborar um relatório de auditoria operacional, é importante ...

- ... desenvolver uma estrutura de relatório lógica e sensata;
- ... elaborar recomendações com base no marco SMART (em inglês): específica [*specific*], mensurável, atribuível, relevante e com prazo determinado [*time-bound*].
- ... assegurar-se de que o relatório seja abrangente, convincente, tempestivo, de fácil leitura e equilibrado;

- ... certificar-se de que o relatório seja revisado de forma independente para garantir que as normas da entidade fiscalizadora superior sejam obedecidas e que as evidências sustentem os achados e conclusões; e
- ... fornecer tempo suficiente para obter e considerar os comentários da entidade auditada e de terceiros relevantes.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Capítulo 8

Como monitorar os resultados da auditoria?



Monitoramento dos resultados da auditoria

- Determinar o nível de **progresso** em relação aos achados e recomendações da auditoria.
- Avaliar se os problemas encontrados foram **tratados/solucionados**.
- Determinar os **benefícios** financeiros e não financeiros.
- Identificar áreas para auditorias **futuras**.

Este capítulo analisa a importância de monitorar os achados e recomendações da auditoria operacional e quando fazê-lo.

Ele responderá às seguintes perguntas:

- O que é o monitoramento da auditoria operacional?
- Como conduzir o monitoramento?
- Quando conduzir o monitoramento?
- Como determinar os impactos da auditoria?
- Como relatar os resultados do monitoramento?

O que é o monitoramento da auditoria operacional?

A norma

O auditor deve monitorar, conforme o caso, os achados e recomendações de auditorias anteriores, e a entidade fiscalizadora superior deve apresentar relatórios ao Legislativo, se possível, sobre as conclusões e impactos de todas as ações corretivas relevantes.

O monitoramento deve procurar determinar se a entidade auditada tratou adequadamente dos problemas e corrigiu a situação subjacente após um período razoável.

Fonte: ISSAIs 3000/136 e 3000/59.

O monitoramento refere-se ao exame das ações corretivas tomadas pelas entidades auditadas, ou por outra parte responsável, relativas aos achados e recomendações da auditoria operacional. O monitoramento é a última fase do ciclo da auditoria e, geralmente, começa após um tempo suficiente para que os achados sejam abordados e as recomendações, implementadas. É uma atividade **independente** que agrega valor ao processo de auditoria e fortalece seus impactos.

Um dos principais objetivos da auditoria operacional é melhorar o desempenho e a responsabilização do setor público por meio da implementação das recomendações de auditoria (ver Capítulo 1). O tratamento dos achados e a implementação tempestiva das recomendações da auditoria é de responsabilidade das entidades auditadas. Por meio de um processo de monitoramento, é possível determinar se, e como, os problemas ou achados foram abordados, se a situação subjacente foi sanada e se as recomendações de auditoria foram implementadas pelas entidades auditadas. É importante lembrar que é possível que a parte auditada tenha adotado outras medidas para tratar do achado em vez de implementar a recomendação feita. Se a intenção da recomendação tiver sido alcançada com sucesso por meio dessas outras ações, o problema deve ser considerado resolvido.

De acordo com a INTOSAI P-12, relatar as medidas de monitoramento adotadas em relação aos achados e recomendações da auditoria é uma forma de ajudar a garantir que os responsáveis pela governança do setor público cumpram suas responsabilidades e tomem as medidas corretivas apropriadas. Dependendo do mandato da ISC e de arranjos constitucionais mais amplos, as partes interessadas podem incluir o Legislativo, suas comissões e os conselhos administrativos e diretores das entidades auditadas.

Na maioria dos países, as entidades auditadas não são legalmente obrigadas a implementar as recomendações feitas pelas ISCs. Além de gerar muitos benefícios, conforme explicado ao longo deste manual, o desenvolvimento de um bom relacionamento com as entidades auditadas pode aumentar a probabilidade de que elas solucionem as deficiências encontradas durante a auditoria e implementem as recomendações. Durante o processo de auditoria e no próprio relatório, é importante fornecer evidências convincentes de que o tratamento dos achados e a implementação das recomendações gerarão benefícios consideráveis para as entidades auditadas, as instituições públicas e os cidadãos. Também é importante monitorar os achados e verificar se as recomendações foram implementadas e quais efeitos tiveram. O monitoramento deve se concentrar em determinar se a entidade auditada tratou adequadamente das deficiências identificadas após um período razoável (ISSAI 3000/140). O auditor deve avaliar, em cada caso, qual é o prazo razoável para a implementação das recomendações, uma vez que não é possível medir os resultados de forma realista logo após a auditoria.

O monitoramento dos achados e recomendações da auditoria atende a vários propósitos (GUID 3920/146–147):

- **Identificar em que medida as entidades auditadas implementaram mudanças em resposta aos achados e recomendações da auditoria.** O monitoramento pode ajudar a determinar quais ações as entidades auditadas tomaram para remediar eventuais deficiências identificadas como resultado da auditoria.
- **Determinar os impactos que podem ser atribuídos à auditoria.** O monitoramento pode revelar economias e melhorias não financeiras atribuíveis às auditorias.
- **Identificar o que seria útil monitorar em ações futuras.** O monitoramento de achados e recomendações de auditorias anteriores pode ajudar a ISC a identificar casos em que valeria a pena realizar uma nova auditoria para determinar como o desempenho mudou.
- **Avaliar o desempenho da ISC.** O monitoramento constitui uma base para avaliar e mensurar o desempenho da ISC, podendo contribuir para ampliar os conhecimentos e melhorar as práticas da ISC. Nesse sentido, o monitoramento dos resultados da auditoria pode servir como ferramenta de asseguarção de qualidade.
- **Fornecer *feedback* ao Legislativo e ao Executivo sobre os impactos da auditoria.** O monitoramento pode fornecer informações sobre o desempenho e as melhorias feitas pelas entidades auditadas em resposta à auditoria.

Como conduzir o monitoramento?

É importante que as ISCs instituem um processo para monitorar os achados e recomendações de auditorias operacionais anteriores. A documentação de auditoria desempenha um papel crucial no monitoramento porque, em muitos casos, os auditores responsáveis pelo monitoramento não são os mesmos que realizaram a auditoria.

Ao realizar o monitoramento, é importante que o auditor adote uma abordagem imparcial e ***independente*** para determinar se a entidade auditada tomou as medidas apropriadas para tratar dos achados e recomendações. Ao fazer isso, o auditor deve usar as mesmas normas e métodos usados pela equipe que realizou a auditoria operacional.

O documento GUID 3920/152 refere-se a diferentes métodos que podem ser especificamente usados para monitorar achados e recomendações. A escolha dos métodos dependerá dos procedimentos e prioridades estabelecidos pela ISC. Alguns desses métodos são:

- Organizar uma reunião com a entidade auditada após determinado período para saber quais ações foram adotadas em resposta aos achados e recomendações da auditoria. Além das informações fornecidas durante a reunião, os representantes da entidade auditada devem fornecer documentação que comprove as ações corretivas tomadas e seus efeitos.

- Solicitar à entidade auditada que informe a ISC por escrito sobre as medidas que tomou ou pretende tomar para tratar dos achados e recomendações apresentadas no relatório de auditoria (o Apêndice 21 contém um exemplo de medidas por escrito).
- Fazer telefonemas ou visitas de campo limitadas para coletar informações sobre as ações tomadas pela entidade auditada. Ambos precisam ser documentados.
- Manter-se atualizado sobre as reações da entidade auditada e de outras partes responsáveis, do Poder Legislativo e da mídia para determinar se os problemas identificados foram tratados adequadamente.
- Solicitar que as equipes de auditoria financeira e de conformidade da ISC colem informações sobre as ações tomadas em resposta aos achados e recomendações como parte dos procedimentos de auditoria e analisem as informações e os documentos recebidos.
- Realizar uma nova auditoria operacional, se necessário. A ISC deve decidir se é necessário realizar uma auditoria adicional, considerando a relevância do tema e o impacto que a nova auditoria pode vir a ter. A auditoria adicional também pode ser uma forma de avaliar situações em que um problema persistir, mesmo quando as recomendações tiverem sido implementadas.



Dicas para o monitoramento

Após a aprovação do relatório de auditoria pela direção da entidade fiscalizadora superior (ISC), o líder da equipe de auditoria pode enviar um modelo de plano de ação à entidade auditada para ser preenchido e devolvido à ISC. O plano de ação deve incluir os tipos de ações que a entidade auditada tomou ou pretende tomar para tratar dos achados e recomendações, bem como os prazos e pontos de contato.

Se necessário, a equipe de auditoria pode se reunir com representantes da entidade auditada para debater e esclarecer as informações a serem incluídas no plano de ação. É aconselhável estabelecer um prazo para a entidade auditada preencher e devolver o plano de ação.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Os procedimentos adotados para elaborar a documentação de auditoria também devem ser usados para documentar as evidências coletadas durante o monitoramento (ver o Capítulo 2 para mais informações sobre a organização da documentação de auditoria). Também é útil instituir um marco para avaliar as evidências e determinar se os achados foram abordados e as recomendações, implementadas. O Apêndice 21 ilustra como essa avaliação pode ser conduzida. O marco permite avaliar e documentar a extensão e o *status* da implementação dos achados e recomendações. Durante a revisão das evidências relativas ao cumprimento das recomendações de auditoria, também pode ser útil instituir um sistema para categorizar a extensão da implementação. Por exemplo, as seguintes categorias podem ser usadas:

- **Plenamente implementada.** A entidade auditada tomou medidas que atendem ao objetivo da recomendação. É possível que a entidade auditada tenha abordado o problema com outras ações além daquelas recomendadas.
- **Parcialmente implementada.** A entidade auditada tomou algumas medidas, mas ainda não implementou totalmente a recomendação.

- **Não implementada.** A entidade auditada não tomou medidas para implementar a recomendação depois de decorrido tempo suficiente. Por exemplo, o prazo definido pela entidade auditada para a implementação da recomendação já venceu, e a entidade auditada não atendeu à recomendação.
- **Não mais relevante.** A recomendação foi superada por outros eventos ou circunstâncias e não é mais relevante/apropriada.
- **Não verificável.** Não foi possível determinar o *status* de implementação da recomendação. Conforme mencionado, às vezes, o processo de monitoramento pode revelar questões importantes para uma análise mais aprofundada. Se for necessária uma revisão adicional, pode ser apropriado realizar uma nova auditoria operacional. Se a ISC decidir realizar uma nova auditoria sobre o mesmo tema, é importante determinar por que os achados e recomendações anteriores não foram aceitos/cumpridos. Em alguns casos, outros fatores podem ter alterado a situação subjacente, tornando as recomendações irrelevantes ou, por motivos alheios à auditoria, o problema não exista mais. O auditor deve considerar todos esses pontos, além do momento apropriado para a auditoria adicional.



É importante relatar ações positivas em resposta às recomendações da auditoria, pois isso é um crédito tanto para a entidade auditada quanto para a ISC. Pode, também, ser uma motivação extra para auditores e ISCs realizarem atividades de monitoramento, além de ter impactos positivos na imagem, reputação e credibilidade da ISC.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Quando conduzir o monitoramento?

Normalmente, o monitoramento é realizado periodicamente, conforme o que for considerado apropriado pela ISC. A prioridade das tarefas de monitoramento costuma ser avaliada como parte da estratégia geral de auditoria da ISC. Deve ser concedido tempo suficiente à entidade auditada para implementar as ações apropriadas (GUID 3920/148).

A equipe de auditoria deve começar a planejar o monitoramento durante a auditoria e, especialmente, durante a elaboração dos achados e recomendações. Ao elaborar as recomendações, conforme explica o Capítulo 6, a equipe deve estar atenta para garantir que elas possam ser adequadamente implementadas pela entidade auditada e que os benefícios compensem os custos da implementação. Além disso, ao final da auditoria, é útil que a equipe mantenha conversas de alto nível com a Alta Administração da entidade auditada para determinar os procedimentos a serem seguidos para entrar em contato com a entidade sobre o monitoramento dos achados e recomendações.

Por exemplo, a ISC pode acordar um processo com as entidades auditadas. Ao debater as recomendações com as entidades auditadas, pode ser útil pedir-lhes que sugiram um cronograma

para a implementação das recomendações. Isso pode ser útil tanto para a entidade auditada quanto para a ISC, pois pode auxiliar no planejamento do cronograma de monitoramento e das ações a serem tomadas para implementar as recomendações. As entidades auditadas também podem propor um plano de ação.

A ISSAI 3000/139 exige que o monitoramento se concentre em determinar se a entidade auditada tratou adequadamente dos problemas e corrigiu a situação subjacente após um período razoável. Esse período razoável pode depender do contexto e da natureza das recomendações de auditoria. Naturalmente, algumas recomendações podem requerer um período mais longo para serem implementadas, ao passo que outras podem exigir um período mais curto. O auditor também deve considerar quais tipos de dados podem ser gerados em cada momento. Por exemplo, o efeito da implementação das recomendações só pode ser medido ao final de um prazo suficiente.

Alguns achados e recomendações podem não ser mais aplicáveis. Assim, ao fazer o monitoramento, o auditor precisa se concentrar naqueles que ainda são relevantes (GUID 3920/151).

O cronograma do monitoramento constitui uma decisão administrativa importante a ser tomada por cada ISC de acordo com suas políticas ou mandato. Por exemplo, a ISC pode ter uma política de monitoramento anual da implementação das recomendações de auditoria. Essa prática pode ajudar a relatar resultados sistematicamente, mas pode haver pouca evidência de impactos no primeiro ano após a publicação de um relatório de auditoria. Qualquer que seja o período escolhido, a ISC precisa ser clara sobre eventuais limitações inerentes à análise e relatá-las adequadamente.

Por exemplo:

- Na **ISC Brasil (TCU)**, o cronograma de monitoramento é definido após a análise do plano de ação, que é finalizado pela entidade auditada. Os prazos de monitoramento são determinados de acordo com os prazos identificados pelas entidades auditadas para a implementação das recomendações.
- No **GAO dos Estados Unidos**, após a realização e comunicação dos resultados da auditoria operacional, o auditor monitora as entidades auditadas pelo menos uma vez ao ano durante quatro anos. Além disso, mede os efeitos da auditoria na melhoria da prestação de contas do governo, das operações e dos serviços, rastreando a porcentagem de recomendações implementadas ao longo desses quatro anos.
- Na **ISC da Geórgia**, os auditores procuram fazer o monitoramento das recomendações duas vezes por ano, com base nos planos de ação elaborados pelas entidades auditadas. Eles também estão desenvolvendo um sistema eletrônico de monitoramento das reco-

mendações para simplificar o processo. Para auditorias importantes, eles consideram o monitoramento das auditorias após vários anos, conforme cada caso.

- Na **ISC das Filipinas**, os auditores anexam ao relatório de auditoria operacional um pedido às entidades auditadas para a elaboração de um plano de ação com base nas recomendações incluídas no relatório. As entidades auditadas preenchem e fornecem à ISC um formulário de plano de ação padronizado em até 60 dias após o recebimento do relatório de auditoria. O monitoramento do status de implementação das recomendações é feito no final do ano.
- No **Tribunal de Contas Europeu** e na **ISC da Noruega**, o monitoramento ocorre normalmente três anos após a publicação do relatório de auditoria operacional. Isso oferece tempo suficiente para que as entidades auditadas implementem, se for o caso, as recomendações da auditoria.

Como determinar os impactos da auditoria?

Uma das razões para o monitoramento é determinar os impactos que a auditoria teve na melhoria das políticas públicas e da prestação de serviços. Há diferentes maneiras de medir os impactos da implementação das recomendações. Os exemplos a seguir são adaptados do TCU e do GAO dos EUA:

- **Impactos financeiros.** Benefícios relacionados à redução de despesas ou ao aumento de receitas. Por exemplo, a implementação de uma recomendação para fechar uma unidade de manutenção com baixo volume de trabalho resultou numa economia de US\$ 50 milhões.
- **Impactos qualitativos e quantificáveis.** Benefícios quantificáveis relacionados a melhorias de desempenho. Por exemplo, a implementação de uma recomendação resultou numa redução de 15 dias no tempo de espera para o tratamento de câncer de pulmão.
- **Impactos qualitativos e não quantificáveis.** Benefícios relacionados a melhorias de desempenho que não podem ser quantificados. Por exemplo, a implementação de uma recomendação resultou em procedimentos de segurança aprimorados para o pessoal que manuseia materiais perigosos.

Os impactos devem ser considerados ao longo de toda a auditoria, desde a seleção do tema da auditoria até o monitoramento. Durante o processo de monitoramento, o impacto da implementação das recomendações pelas entidades auditadas pode ser avaliado e medido de diversas formas. Por exemplo, o auditor pode comparar a situação encontrada durante o monitoramento com a situação encontrada durante a auditoria para determinar se houve mudanças.

É importante distinguir os efeitos causados pela implementação das recomendações de eventuais mudanças causadas por outros fatores.

As entidades auditadas também podem calcular os impactos das ações desenvolvidas, ou contratar estudos para determinar esses impactos. O auditor pode vir a constatar que uma organização externa avaliou independentemente o impacto de seus achados e recomendações.

Por exemplo, no Escritório Nacional de Auditoria do Reino Unido, quando uma equipe de auditoria estava monitorando os achados e recomendações de uma auditoria realizada em grandes centros de trauma, ela constatou que um estudo acadêmico havia sido realizado para medir o impacto das mudanças resultantes do relatório de auditoria. Caso existam tais estudos, é possível analisá-los e avaliar a possibilidade de usar resultados como evidência dos impactos da recomendação.

Uma pesquisa realizada pela EUROSAI identificou seis fatores que influenciam os impactos das auditorias (EUROSAI, 2021), a saber:

- Qualidade do relatório de auditoria.
- Relação construtiva entre auditores e entidades auditadas.
- Existência de sistema de monitoramento.
- Envolvimento parlamentar.
- Relato dos resultados do sistema de monitoramento.
- Utilização dos resultados do monitoramento para o sistema de monitoramento de desempenho e avaliação de riscos.

Como relatar os resultados do monitoramento?

As ISCs podem se beneficiar de um sistema de relatórios sobre os resultados do monitoramento. Relatórios públicos sobre os benefícios derivados das auditorias operacionais de uma ISC desempenham um papel importante, pois demonstram o valor gerado pela entidade. Isso pode ajudar a ISC a justificar seu orçamento ou a solicitação de recursos, além de melhorar significativamente sua reputação e credibilidade.



Exemplo de resultados de monitoramento da auditoria

Em 2019, com base num monitoramento, foi constatado que o trabalho do Escritório de Accountability Governamental (GAO) rendeu US\$ 214,7 bilhões em benefícios financeiros — um retorno de cerca de US\$ 338 para cada dólar investido no GAO. Também identificou 1.418 outros benefícios que não podem ser medidos em dólares americanos, mas que levaram a melhorias operacionais e de programas em todo o governo.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Os resultados das ações de monitoramento podem ser relatados individualmente ou na forma de um relatório consolidado que reúna os resultados parciais ou totais do monitoramento da ISC. Relatórios de monitoramento consolidados podem incluir uma análise de tendências e temas comuns em várias áreas de relatórios. Seja qual for o formato, todos os relatórios de monitoramento devem ser equilibrados, e os resultados, apresentados de forma objetiva e justa (GUID 3920/155).

O relatório de monitoramento pode ter a seguinte estrutura:

1. **Introdução.** Explicação de porque a auditoria foi realizada e informações sobre atividades de monitoramento anteriores, se houver.
2. **Visão geral.** Breve explicação sobre o tema da auditoria.
3. **Metodologia.** Explicação sobre como foi feito o monitoramento.
4. **Achados de auditoria.** Seção principal do relatório. Pode conter os achados, as respectivas recomendações e a conclusão sobre a situação constatada durante o monitoramento da implementação das recomendações.
5. **Comentários das entidades auditadas.** Resumo dos comentários sobre o relatório preliminar de monitoramento.
6. **Conclusão.** Visão geral do *status* das recomendações.

A **Figura 48** ilustra uma parte adaptada de um relatório de monitoramento feito pela ISC Brasil (TCU) numa auditoria operacional de um programa chamado "Brasil no Esporte de Alto Rendimento".

Figura 48: Parte adaptada de um relatório de monitoramento

Trecho de um relatório de monitoramento

...III.4 Apoio socioeducativo a atletas após a carreira

A expressão "transição de carreira" é comumente usada na literatura para se referir ao momento em que um atleta se prepara para se retirar dos treinos e competições. Vários motivos podem levar ao fim da carreira, entre as quais a queda de desempenho devido ao avanço da idade, lesões, ou até mesmo a busca por outra profissão. Esse processo, portanto, pode ser planejado ou compulsório.

No Brasil, a Política Setorial de Esporte de Alto Rendimento estabelece, como um de seus objetivos, proporcionar aos atletas e paratletas, no curso de suas carreiras esportivas, a possibilidade de formação intelectual e profissional.

III.4.1 O que foi relatado na auditoria

Na auditoria realizada, foi apontado que o tema pós-carreira dos atletas não constava da pauta de ações realizadas pelo governo.

A ISC recomendou ao Secretário de Esportes de Alto Rendimento a estruturação de um plano estratégico para reformular o sistema de apoio aos atletas e ex-atletas, de modo a lhes oferecer condições para permanecer no ambiente esportivo após o encerramento de suas carreiras como atletas.

III.4.2 Situação constatada durante o monitoramento — recomendação não implementada

No plano de ação, não há proposta concreta para implementar a recomendação. Questionada sobre o assunto, a entidade auditada informou que um projeto está sendo elaborado nesse sentido. O objetivo é oferecer capacitação online a profissionais para o desempenho de funções relacionadas à gestão esportiva. Essa foi a única ação mencionada referente à recomendação.

Durante o acompanhamento, a ISC realizou uma enquete, e uma das conclusões foi que o tema é pouco abordado no planejamento das federações e confederações, não havendo estratégias consolidadas voltadas ao apoio socioeducativo de atletas.

Em relação às iniciativas voltadas para apoiar a formação ou profissionalização do atleta em carreiras alternativas, a maioria dos dirigentes de confederações (67%) e federações (57%) que responderam ao questionário classificou os planos de sua entidade como inexistentes ou incipientes. Quanto à disponibilização de programas de formação, 76% das federações e 67% das confederações assinalaram que não há um planejamento nesse sentido.

Quando questionados sobre os fatores que poderiam motivar o desejo de abandonar a carreira no curto prazo, 42% dos atletas que responderam ao questionário apontaram o item "falta de perspectiva em relação à minha profissionalização como atleta". Essa situação acaba influenciando no nível de satisfação e motivação de parte dos atletas.

Devido à situação constatada, considera-se que a recomendação não foi implementada.

Fonte: Adaptado de um relatório de monitoramento do TCU.

A ISC também pode relatar os resultados do monitoramento de outras maneiras. Por exemplo, o GAO dos EUA mantém um banco de dados publicamente disponível de suas recomendações e seus *status*. O GAO usa esse banco de dados, além de outros mecanismos (como seu Relatório Anual de Desempenho e Responsabilização), com o propósito de ajudar a comunicar o *status* do monitoramento e os impactos de seu trabalho. O GAO também relata publicamente as porcentagens de todas as recomendações feitas nos últimos quatro anos que foram implementadas.

O relatório de monitoramento deve ser conduzido de acordo com os procedimentos estabelecidos pela ISC. A decisão sobre apresentar o relatório de monitoramento da auditoria ao Legislativo dependerá de como a ISC avalia a importância dos achados, conclusões e impactos das ações corretivas tomadas.

Ao monitorar uma auditoria operacional, é importante ...

... Monitorar se os achados e recomendações foram atendidos;

... Relatar as ações positivas tomadas em resposta às recomendações da auditoria, pois isso é um crédito tanto para a entidade auditada quanto para a entidade fiscalizadora superior (ISC). Isso pode gerar impactos positivos na imagem, reputação, orçamento e credibilidade da ISC;

... Adotar uma abordagem imparcial e independente para determinar se a entidade auditada tomou as medidas apropriadas para tratar dos achados e recomendações;

... Pensar no monitoramento durante a auditoria e, especialmente, ao elaborar os achados e recomendações;

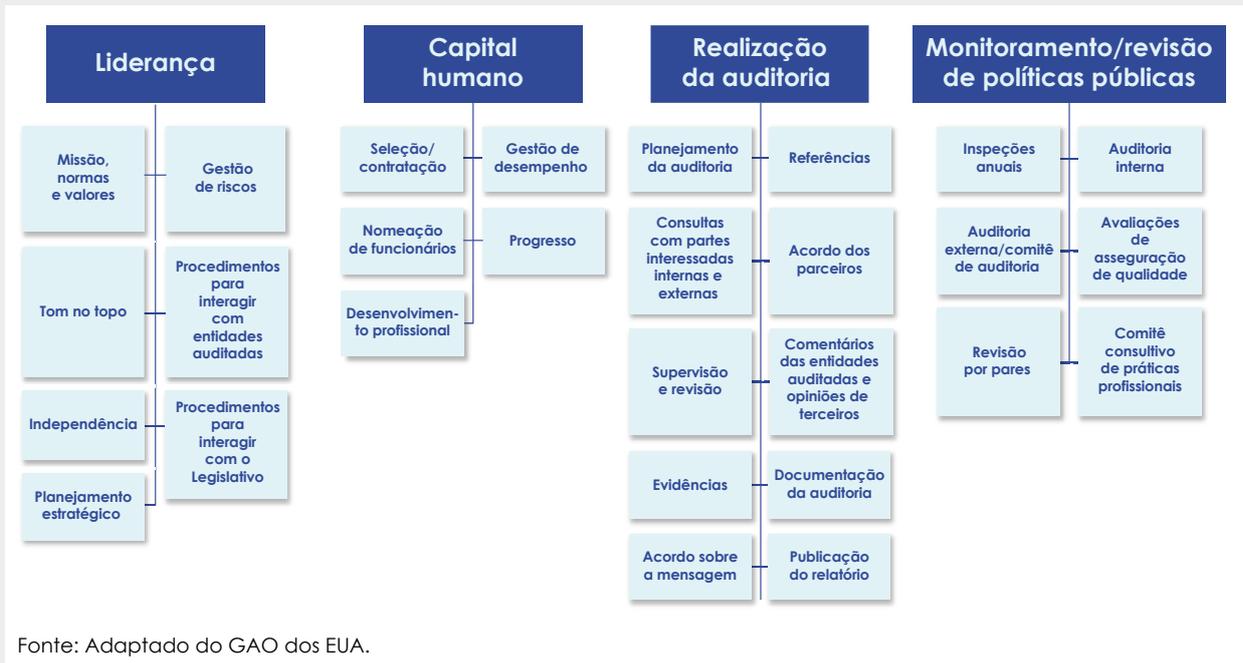
... Avaliar se as ações da entidade auditada em resposta aos achados e recomendações são condizentes com as mesmas normas, da mesma forma que são avaliadas as evidências coletadas durante a auditoria; e

... Documentar as ações da entidade auditada em sua documentação de auditoria e garantir a revisão da supervisão.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Apêndices

Apêndice 1: Exemplo de marco de asseguração de qualidade de uma ISC para garantir a conformidade com as normas aplicáveis.



Apêndice 2: Exemplo de formulário de permissão para participar de atividades externas

Formulário: Permissão para se envolver em atividades externas¹

1. Nome:	2. Unidade/escritório da ISC:	3. Posição/cargo
4. Empregador externo, editor ou organização:		5. Negócio ou atividade:
6. Descrição de sua função, trabalho ou produtos/serviços fornecidos:		7. A ISC atua nesta área? Você atua nesta área?
8. Horas a serem trabalhadas (de forma remunerada ou voluntária)?		9. Remuneração?
10. Descrever a relação profissional, se houver, entre a ISC e a atividade externa:		
11. Se for uma publicação ou discurso, descrever o assunto e listar quaisquer produtos da ISC relacionados:		
Observação: O texto de qualquer discurso elaborado ou publicação externa deve ser revisado pela unidade ou escritório apropriado antes de sua publicação ou realização.		
12. Conforme dispõe a Ordem 123 da ISC, solicito a autorização da ISC para exercer a atividade externa descrita acima. Não realizarei a atividade durante minhas horas de serviço oficial.		
Data e assinatura do auditor:		
13. Recomendação do supervisor		
_____ Aprovar _____ Aprovar com condições (anexar resumo das condições) _____ Vetar (anexar resumo dos motivos)		
Assinatura do supervisor:		
14. Assinatura do aprovador		
A aprovação tem validade de três anos, a menos que seja informada uma data anterior neste campo:		

¹ Os funcionários da ISC podem usar este formulário para solicitar permissão para se envolverem em atividades externas, que podem ser solicitadas antes de: (1) participar de atividade pela qual a remuneração, o salário ou os honorários sejam recebidos em troca do tempo, esforço ou talento pessoal do indivíduo (excluindo reembolso de viagens ou outras despesas efetivamente incorridas na execução da atividade ou emprego); (2) exercer atividade pela qual se costuma receber remuneração, salário ou honorários, ainda que o empregado a exerça a título gratuito; (3) falar ou escrever, mesmo que a fala externa seja realizada (ou costume ser realizada) de forma gratuita; (4) atuar como funcionário, diretor, curador ou porta-voz de uma associação ou organização; e (5) concorrer a um cargo eletivo, quando permitido formalmente pela ISC.

Apêndice 3: Exemplo de declaração de independência

Exemplo de formulário: Declaração de independência do auditor

Em todos os assuntos relativos às auditorias da ISC, a ISC, seus funcionários e outras partes envolvidas devem estar livres de circunstâncias que possam levar uma parte terceira razoável e bem-informada a duvidar de sua integridade, objetividade ou ceticismo profissionais, e tal independência deve ser demonstrada em espírito e em aparência.

Algumas dessas ameaças à independência são, entre outras:

- a. Ameaça de interesse próprio — ameaça de que um interesse financeiro ou outro interesse pessoal possa influenciar, de forma inadequada, o julgamento ou o comportamento do auditor/investigador.
- b. Ameaça de autoavaliação — ameaça de que um auditor ou organização que tenha prestado serviços não relacionados à auditoria não avalie adequadamente, ao formar um julgamento significativo para a auditoria, os resultados de julgamentos anteriores ou de serviços executados como parte dos serviços não relacionados à auditoria.
- c. Ameaça de parcialidade — ameaça de que o auditor, em consequência de suas convicções políticas, ideológicas, sociais ou outras, adote uma posição não objetiva.
- d. Ameaça de familiaridade — ameaça de que aspectos de relacionamentos pessoais com a Administração ou o pessoal de uma entidade auditada, como um relacionamento próximo ou longo, seu ou de um familiar imediato ou próximo, levem o auditor a adotar posições não objetivas.
- e. Ameaça de influência indevida — ameaça de que influências ou pressões externas possam afetar a capacidade do auditor de realizar julgamentos independentes e objetivos.
- f. Ameaça de participação na Administração — ameaça que surge quando o auditor passa a fazer parte da estrutura administrativa interna da entidade auditada, ou realiza funções administrativas em nome dessa entidade.
- g. Ameaça estrutural — ameaça de que a posição de uma organização de auditoria dentro de uma entidade governamental, em combinação com a estrutura da entidade auditada, impactará a capacidade da organização de auditoria de realizar seu trabalho e relatar resultados de forma objetiva.

O preenchimento deste formulário reforça a importância da observância de padrões de independência e objetividade; ele deve ser certificado anualmente por todos os funcionários da ISC envolvidos em auditorias. Indivíduos que não puderem oferecer tal certificação (ou que acreditarem que alguma ameaça à sua independência possa exigir salvaguardas) devem notificar um supervisor sênior de sua função atual.

Certifico que não há prejuízos à minha independência e comprometo-me a notificar imediatamente um supervisor sênior de minha função atual se surgir uma ameaça à minha independência que possa exigir salvaguardas.

Assinatura: _____

Data: _____

Fonte: Adaptado do GAO dos EUA.

Apêndice 4: Exemplo de matriz de seleção de temas de auditoria

Matriz de seleção de temas de auditoria

A ISC identificou quatro possíveis temas de auditoria por meio de seu processo de planejamento estratégico:

1. Gestão de resíduos sólidos
2. Adaptação às mudanças climáticas
3. Pesca sustentável
4. Serviços de saúde materna em hospitais públicos

A tabela a seguir ilustra um exemplo de como a pontuação é atribuída e como os temas de auditoria são priorizados com base nos critérios selecionados (os critérios de seleção de temas e seus pesos serão determinados de acordo com a ISSAI e com base em sua relevância e importância para a ISC).

CRITÉRIOS	PESOS	Temas de auditoria alternativos identificados							
		Tema 1		Tema 2		Tema 3		Tema 4	
		Pontuação	Pontuação ponderada	Pontuação	Pontuação ponderada	Pontuação	Pontuação ponderada	Pontuação	Pontuação ponderada
1. Materialidade	15	3	45	3	45	2	30	2	30
2. Auditabilidade	15	3	45	1	15	2	30	2	30
3. Possíveis impactos	15	3	45	2	30	2	30	2	30
4. Riscos para a ISC	10	3	30	1	10	3	30	3	30
5. Interesse do Legislativo ou do público	10	3	30	3	30	0	0	3	30
6. Relevância	10	3	30	3	30	2	20	3	30
7. Tempestividade	5	3	15	3	15	1	5	2	10
8. Auditoria anterior	5	2	10	3	15	2	10	2	10
9. Outras auditorias previstas ou em andamento	5	2	10	1	5	1	5	1	5
10. Solicitação de auditoria operacional	10	3	30	0	0	3	30	2	20
Pontuação ponderada agregada	100		290		195		190		225
Classificação			1		3		4		2

Observação: Não aplicável = 0; baixa = 1; média = 2; alta = 3.

Comentários:

1. Materialidade:(indicar as razões/justificativas para a pontuação específica de cada tema)
2. Possíveis impactos:
3. Relevância:
4.

A avaliação acima define o tema 1 (gestão de resíduos sólidos) como a primeira prioridade; o tema 4 (serviços de saúde materna em hospitais públicos) como a segunda prioridade; o tema 2 (adaptação às mudanças climáticas) como a terceira prioridade; e o tema 3 (pesca sustentável) como a quarta prioridade.

- ✓ Os pesos são atribuídos a cada critério e agregados a 100%. A atribuição de peso a cada critério dependerá da importância do critério para a Administração da ISC, o Poder Legislativo, o governo e o público em geral.
- ✓ O auditor deve exercer julgamento profissional ao atribuir uma pontuação "não aplicável", "baixa", "média" e "alta". No entanto, seu julgamento deve ser sustentado por justificativas e documentação apropriadas.
- ✓ O produto dos "pesos" e da "pontuação" constitui a "pontuação ponderada". O agregado das pontuações ponderadas constitui a "pontuação ponderada agregada" de cada tema.
- ✓ O tema com a "pontuação ponderada agregada" mais alta pode ser classificado como a primeira prioridade. Portanto, geralmente receberia a mais alta prioridade para recursos de auditoria e, posteriormente, seria priorizado para a auditoria. A quantidade de temas de auditoria selecionados em determinado período dependerá da disponibilidade de recursos de auditoria. Os temas selecionados serão baseados na prioridade determinada pela classificação combinada ao julgamento profissional.

Observação: Este exemplo usa pontuações ponderadas, mas as ISCs podem optar por não usar pesos se todos os critérios parecerem ter a mesma importância.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Apêndice 5: Exemplos de documentos de planejamento de auditoria

Análise de partes interessadas

Durante o estudo prévio, é fundamental trabalhar com partes interessadas internas e externas à ISC. Alguns exemplos de partes interessadas internas são metodologistas ou especialistas jurídicos. Alguns exemplos de especialistas externos são peritos que se especializaram no objeto de auditoria. Para fazer isso de forma eficaz, pode ser útil realizar uma análise das partes interessadas. A **Figura 5.1** oferece um exemplo de análise de partes interessadas realizada como parte de uma auditoria que examinava questões de violência doméstica e violência contra as mulheres.

Figura 5.1: Exemplo de análise de partes interessadas para uma auditoria operacional

Parte interessada	Funções	Interesses	Prioridade para a auditoria
Vítima/sobrevivente	<ul style="list-style-type: none">• Denunciar agressões físicas, psicológicas, sexuais, patrimoniais e morais.• Solicitar apoio e abrigo (se necessário).• Estar ciente dos atos processuais relativos ao infrator.	<ul style="list-style-type: none">• Receber os devidos cuidados e tratamento.• Sentir segurança.• Retornar às atividades normais.• Não sofrer violência.• Saber que o agressor será punido.	Alta
Autor/agressor	<ul style="list-style-type: none">• Procurar ajuda para deixar de ser violento.	<ul style="list-style-type: none">• Receber os devidos cuidados e tratamento.• Mudar seus comportamentos e atitudes.	Alta
Filhos/familiares/dependentes	<ul style="list-style-type: none">• Denunciar agressões físicas, psicológicas, sexuais, patrimoniais e morais.	<ul style="list-style-type: none">• Receber os devidos cuidados e tratamento.• Sentir segurança.• Retornar às atividades normais.	Média
Órgão governamental central	<ul style="list-style-type: none">• Coordenar e integrar as políticas de vários ministérios/departamentos.• Definir planos para abordar a implementação dos ODSs.• Revisar e refinar a implementação de políticas vinculadas aos ODSs.• Avaliar como as políticas estão sendo implementadas.• Fornecer informações.• Garantir a inclusão nos planos de implementação para "não deixar ninguém para trás".	<ul style="list-style-type: none">• Implementar as metas acordadas nacionalmente vinculadas aos ODSs.	Alta

Ministério da Mulher	<ul style="list-style-type: none"> • Formular e coordenar políticas de prevenção e proteção às mulheres vítimas de violência. • Elaborar plano nacional de igualdade de gênero. • Promover a igualdade de gênero. • Desenvolver e implementar campanhas de conscientização sobre a violência contra a mulher. • Articular, promover e implementar iniciativas de cooperação com entidades públicas e privadas nacionais e internacionais para apoiar a implementação de políticas para as mulheres. 	<ul style="list-style-type: none"> • Reduzir a violência contra a mulher no país. 	Alta
Instituições públicas locais/ regionais responsáveis por medidas de EVPI	<ul style="list-style-type: none"> • Implementar planos de igualdade de gênero. • Promover a igualdade de gênero. • Desenvolver e implementar campanhas de conscientização sobre a violência contra a mulher. 	<ul style="list-style-type: none"> • Reduzir a violência contra a mulher em sua região. 	Alta
Ministério da Saúde	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer normas, diretrizes e protocolos para o atendimento às vítimas de VPI. • Disponibilizar equipes multidisciplinares (enfermeiros, médicos, psicólogos, assistentes sociais) para atendimento às vítimas de VPI. • Oferecer às vítimas de VPI prevenção contra doenças sexualmente transmissíveis. • Prestar serviços de aborto legal em casos de VPI. • Oferecer apoio técnico e financeiro às entidades responsáveis pela EVPI. 	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar às vítimas de VPI todo o apoio necessário para o restabelecimento da sua saúde. 	Alta
Ministério da Justiça	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer políticas e planos para fornecer os serviços necessários às pessoas afetadas por VPI (vítimas, agressores, famílias). • Coordenar a implementação de políticas e planos entre as instituições responsáveis pela EVPI (delegacias, sistema jurídico, juízes, Ministério Público, promotores distritais). 	<ul style="list-style-type: none"> • Prestar um bom atendimento às pessoas afetadas por VPI. 	Alta

Ministério da Educação	<ul style="list-style-type: none"> • Promover campanhas educativas de conscientização contra a VPI. • Revisar o currículo escolar para garantir que não contenha estereótipos de gênero. • Desenvolver programas de capacitação para professores e outros profissionais responsáveis pela educação com foco na igualdade de gênero e EVPI. 	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar atividades educativas bem-sucedidas para diminuir a VPI. 	Alta
Ministério da Previdência Social	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer políticas e planos para fornecer os serviços necessários às pessoas afetadas por VPI (vítimas, agressores, famílias). • Oferecer apoio técnico e financeiro às entidades responsáveis pela EVPI. • Coordenar a implementação de políticas e planos entre as instituições responsáveis pela prestação de serviços às pessoas afetadas por VPI. 	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar o bem-estar das vítimas e suas famílias. 	Alta
Departamento de Polícia	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar proteção policial à vítima, se necessário. • Encaminhar a vítima a um hospital, se necessário. • Encaminhar a vítima ao Ministério Público, se ela quiser apresentar queixa contra o agressor. • Solicitar medidas protetivas a um juiz, se necessário. 	<ul style="list-style-type: none"> • Prestar bons serviços às vítimas. • Contribuir para a EVPI. 	Alta
Órgão Nacional de Estatística	<ul style="list-style-type: none"> • Desenvolver e manter um sistema de dados para coletar, compilar e analisar dados sobre VPI. • Receber e compilar dados sobre VPI recebidos de estados e municípios. • Avaliar a integridade dos dados recebidos. • Desenvolver e comunicar relatórios com informações estatísticas sobre VPI. 	<ul style="list-style-type: none"> • Fornecer informações estatísticas confiáveis e de boa qualidade sobre VPI. 	Alta
OSCs que trabalham com EVPI	<ul style="list-style-type: none"> • Mobilizar a sociedade sobre o problema de VPI. • Reivindicar ações e medidas para melhorar o atendimento às vítimas de VPI e seus filhos. • Informar e educar as vítimas sobre seus direitos. • Assistir as vítimas de VPI e seus filhos nas áreas de educação, saúde física e mental, emprego, moradia e acesso à justiça. 	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar o bem-estar das vítimas de VPI. 	Média

Agências da ONU	<ul style="list-style-type: none"> • Mobilizar governos e a sociedade sobre o problema de VPI. • Reivindicar ações e medidas para melhorar o atendimento às vítimas de VPI e seus filhos. • Informar e educar as vítimas sobre seus direitos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar os direitos das mulheres. • Reduzir a violência contra a mulher. 	Média
Especialistas	<ul style="list-style-type: none"> • Realizar estudos e pesquisas sobre EVPI. • Fornecer informações qualificadas aos governos e OSCs sobre VPI. • Oferecer apoio a órgãos públicos para a formulação e implementação de políticas de EVPI. 	<ul style="list-style-type: none"> • Reduzir a violência contra a mulher. 	Alta
Associações de mulheres (nacionais, estaduais, municipais e locais)	<ul style="list-style-type: none"> • Mobilizar a sociedade sobre o problema de VPI. • Reivindicar ações e medidas para melhorar o atendimento às vítimas de VPI e seus filhos. • Informar e educar as vítimas sobre seus direitos. • Assistir as vítimas de VPI e seus filhos nas áreas de educação, saúde física e mental, emprego, moradia e acesso à justiça. 	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar o bem-estar e a segurança das vítimas de VPI. 	Média
Juízes	<ul style="list-style-type: none"> • Conceder medidas protetivas. • Informar o Ministério Público sobre a exigência de medidas protetivas. • Ordenar a custódia do agressor, se necessário. • Revogar a custódia, conforme o caso. 	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar o bem-estar e a segurança das vítimas de VPI. 	Alta
Ministério Público	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitar proteção policial para vítimas de VPI. • Solicitar serviços de saúde, educação, assistência social e outros para vítimas de VPI. • Supervisionar estabelecimentos públicos e privados que forneçam serviços essenciais a pessoas afetadas por VPI (vítimas, agressores, famílias). 	<ul style="list-style-type: none"> • Assegurar o bem-estar e a segurança das vítimas de VPI. 	Média
Promotores distritais	<ul style="list-style-type: none"> • Prestar atendimento jurídico específico e humanizado às vítimas de VPI. 	<ul style="list-style-type: none"> • Oferecer acesso à justiça às vítimas de VPI. 	Média

Fonte: Modelo de Auditoria de ODSs da IDI (ISAM).

Agenda de reunião inicial

Algumas ISCs consideram útil convidar as partes interessadas internas (por exemplo, especialistas jurídicos, economistas, indivíduos com conhecimentos técnicos) para uma reunião inicial antes de começar a auditoria operacional. Durante essa reunião, serão debatidas as abordagens, questões de auditoria, opções de projeto e possíveis pontos de contato que tenham conhecimento do tema de auditoria. A seguir, é apresentada um exemplo de agenda do GAO que pode orientar esse tipo de reunião.

Exemplo de agenda de reunião inicial

Administração da ISC	Equipe de auditoria	Partes interessadas
<u>Grupo 1</u>	Juan Baldez, auditor responsável	<u>Assessoria Jurídica</u>
Sara Peck, diretora administrativa	Alessandra Engle, auditora	Rebeca Sanchez, perita jurídica
Maita Subramanian, diretora		<u>Metodologia e Análise de Dados</u>
Ling Liu, gerente de auditoria		Melissa Ngumo (metodologista) Takano Watanabe (analista de dados)

Debate sobre a auditoria (5 minutos)
Base para a auditoria (lei, solicitação ou outro).
Requisitos estimados de recursos.
Riscos de falhas de desempenho.
Desafios relativos aos princípios de economicidade, eficiência e efetividade, inclusive o cumprimento de leis e regulamentos.
Controles internos.

Coordenação interna/externa (10 minutos)
Resumo das reuniões com partes interessadas internas e equipes de auditoria que trabalham em temas relacionados, ou com a entidade auditada.
Resumo das reuniões com partes interessadas externas, inclusive outras organizações de auditoria, grupos de pesquisa ou pessoas que tenham estudado o tema da auditoria.
Atividades em andamento conhecidas na entidade auditada pertinentes à substância da auditoria.
Planejamento para o agendamento de reuniões com especialistas relevantes no assunto.

Objetivos de auditoria propostos (15 minutos)
Quais são as tendências em ... ?
Em que medida a divisão ... ?
Quão consistente e adequadamente a divisão está ... ?

Metodologias potenciais (15 minutos)
Análise de dados: Análise dos dados dos exercícios financeiros ...
Entrevistas com funcionários experientes nos escritórios ...
Visitas ao local em ...

Debate sobre as funções das partes interessadas (10 minutos)

Recapitulação das principais decisões tomadas na reunião e ações acordadas para após a reunião (5 minutos)
Documentar decisões.
Realizar reunião inicial com a entidade auditada.

Fonte: GAO dos EUA.

Agenda de reunião inicial com a entidade auditada

Em geral, as equipes de auditoria se reúnem com a entidade auditada antes de iniciar a coleta de informações e dados. Durante essa reunião, as equipes reúnem-se com os funcionários para apresentar seu trabalho e identificar suas necessidades de informações para a auditoria, entre outras coisas. A seguir, é apresentada um exemplo de agenda do GAO.

Exemplo de agenda de reunião inicial com a entidade auditada

Data/hora:

Local:

Informações para acesso telefônico/remoto:

Participantes

Nome	Título	E-mail	Telefone
Joan Smith	Diretora		
Ling Liu	Gerente de auditoria		
Juan Baldez	Auditor responsável		
Alessandra Engle	Auditora		

Origem da auditoria: (por exemplo, solicitação do comitê de supervisão, parte de tema de auditoria em andamento da ISC etc.)

Escopo da auditoria: Esta auditoria inclui esforços para avaliar a gestão de... [descrever o objetivo da auditoria e as questões da auditoria] por parte do governo. À medida que a auditoria avançar, nossas necessidades de informações podem se expandir, e informações adicionais podem ser necessárias. Manteremos as partes informadas sobre essas alterações à medida que forem identificadas.

Os escritórios e locais identificados inicialmente pela ISC para a realização do trabalho são:

Cronograma

- Planejamos começar nosso trabalho imediatamente e pretendemos concluir o relatório preliminar até ... 20XX.

Fonte: GAO dos EUA.

Análise FOFA [SWOT] (Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças)

O objetivo da análise FOFA é identificar e categorizar os pontos fortes, os pontos fracos, as oportunidades e as ameaças associadas aos ambientes interno e externo da entidade auditada. A **Figura 5.2** apresenta o modelo de análise FOFA, ao passo que a **Figura 5.3** fornece um exemplo de análise FOFA.

Figura 5.2: Modelo FOFA



Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Figura 5.3: Exemplo de análise FOFA para uma auditoria operacional sobre abastecimento rural de água potável

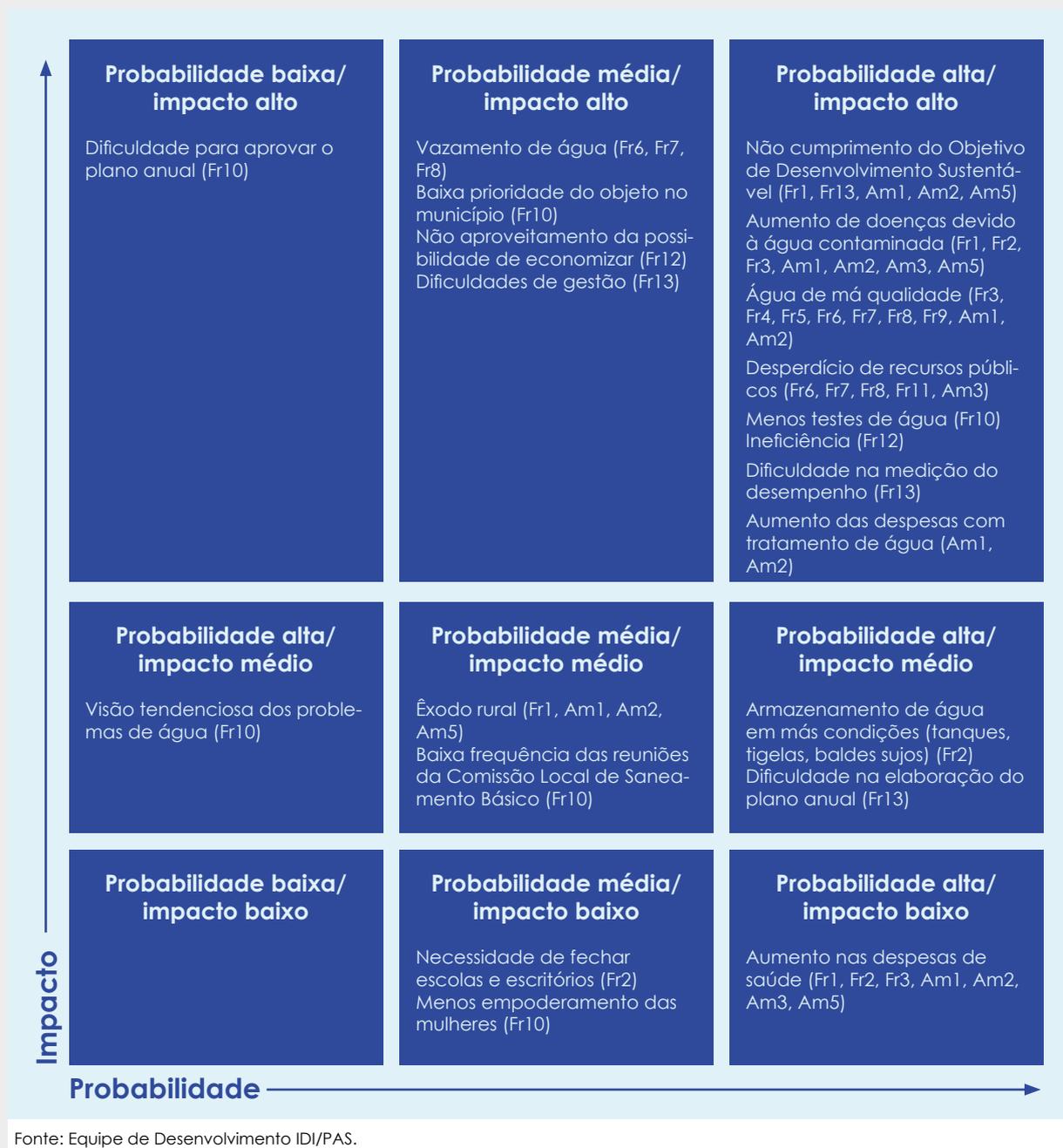
	Ambiente interno	Ambiente externo
Positivo	<p>Pontos fortes</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Objetivo claro e bem-definido relacionado aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. 2. Programa rural de abastecimento de água potável em vigor desde 2001. 3. Entidades responsáveis pelo abastecimento de água em três níveis de governo. 4. Responsabilidades bem definidas entre os três níveis de governo. 5. Planos anuais definidos. 6. Célula de monitoramento. 7. Existência de uma Comissão Local de Saneamento Básico. 8. Processo transparente para contratos de programas de abastecimento de água. 	<p>Oportunidades</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rio que atravessa todo o país. 2. Critérios estabelecidos pela Organização Mundial da Saúde para testar a qualidade da água. 3. Aumento do turismo, gerando mais recursos financeiros para o país.
Negativo	<p>Pontos fracos</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Atraso em relação à meta estabelecida (26% das pessoas ainda não têm acesso a água potável segura). 2. Indisponibilidade de água potável o tempo todo em algumas aldeias. 3. Escassez de laboratórios de testes (deveria haver um por cada distrito). 4. Escassez de material para testes. 5. Poucas pessoas capacitadas para usar os kits de testes (deveria haver cinco por cada aldeia). 6. Escassez de pessoas para fazer a manutenção da rede de distribuição de água de forma a evitar vazamentos. 7. Escassez de pessoas nos distritos e aldeias para inspecionar regularmente as estruturas hídricas e para operar e manter programas de abastecimento de água. 8. Escassez de recursos financeiros locais para manutenção regular. 9. Pouca cobertura de serviços hídricos em alguns distritos. 10. Ausência de igualdade de gênero na composição da Comissão Local de Saneamento Básico. 11. Deficiências no armazenamento de água. 12. Falta de captação de água (coleta da chuva). 13. Falta de sistema de informação e indicadores de desempenho. 	<p>Ameaças</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Contaminação biológica das águas superficiais. 2. Contaminação química das águas subterrâneas. 3. Pouca articulação entre programa de abastecimento de água, serviço de esgotamento sanitário e sistema de saúde. 4. Pouca coordenação entre distritos e aldeias para compartilhar água. 5. Dependência de condições meteorológicas. 6. Possibilidade de o aumento do turismo levar a um aumento na demanda por água.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Diagrama de Verificação de Riscos (DVR)

Para elaborar o DVR, o auditor deve fazer uma lista dos riscos associados aos pontos fracos (Fr) e às ameaças (Am) identificadas na análise FOFA, avaliá-los quanto a sua probabilidade e impacto e, em seguida, inseri-los no diagrama. A **Figura 5.4** apresenta um exemplo de DVR com base na análise FOFA do programa de abastecimento rural de água potável acima.

Figura 5.4: Exemplo de DVR para a auditoria de um programa de abastecimento rural de água potável



Apêndice 6: Lista de verificação do documento de projeto

O documento de projeto da auditoria pode ser usado como alternativa à matriz de planejamento. Ele permite que as equipes de auditoria documentem o projeto da auditoria em formato de narrativa, fora de uma matriz estruturada. O documento de projeto pode assumir várias formas, dependendo das circunstâncias da auditoria e das preferências da equipe ou da Administração. A **Figura 6.1** pode ajudar a garantir que o documento de projeto contenha as informações necessárias.

Figura 6.1: Lista de verificação do documento de projeto

Lista de verificação do documento de projeto	✓
<p>(a) O documento de projeto identifica: (i) os critérios a serem utilizados para avaliar os objetos auditados; ou (ii) o planejamento a ser realizado para identificar os critérios necessários para avaliar os objetos auditados?</p> <p>Alguns exemplos de critérios são: o propósito, as metas, políticas ou procedimentos prescritos por lei ou regulamento, ou definidos pela Administração; padrões ou normas tecnicamente desenvolvidos; pareceres de especialistas; desempenho de anos anteriores; desempenho de entidades congêneres; desempenho do setor privado; ou boas práticas de organizações líderes.</p>	
<p>(b) O documento de projeto inclui informações suficientes para contextualizar a auditoria (por exemplo, a natureza do problema, a importância do programa, o problema ou preocupação em potencial e sua magnitude, o ambiente político, ou os principais atores e usuários em potencial dos produtos de auditoria)?</p>	
<p>(c) O documento de projeto identifica as questões de auditoria?</p>	
<p>(d) O documento de projeto identifica as fontes das informações necessárias para responder às questões de auditoria e onde essas informações serão obtidas, ou como o auditor planeja identificar fontes potenciais de dados que poderiam ser usadas como evidências de auditoria?</p>	
<p>(e) O documento de projeto identifica como será feito o monitoramento de achados significativos conhecidos e recomendações abertas identificadas em relatórios de auditoria anteriores relacionados aos objetivos da auditoria?</p>	
<p>(f) O documento de projeto inclui a estratégia ou metodologia geral de formulação para responder às questões de auditoria e os tipos de análise a serem usados? Algumas dessas metodologias são: estudos de caso, entrevistas estruturadas, grupos focais, revisões de arquivos, inspeções visuais, amostragem ou uso de dados baseados em computador.</p>	
<p>(g) O documento de projeto documenta as limitações da auditoria (por exemplo, dificuldade de acesso a registros, restrições de pessoal e viagens, ou problemas de qualidade ou confiabilidade dos dados) e seus efeitos no produto?</p>	
<p>(h) O documento de projeto inclui as expectativas do auditor sobre o que a análise permitirá dizer?</p>	
Fonte: GAO dos EUA.	

Apêndice 7: Cronograma e estrutura analítica de projeto

Cronograma básico da auditoria

Para concluir o cronograma básico da auditoria, o auditor deve inserir as tarefas e marcos em sua ordem geral de ocorrência. As tarefas podem ser realizadas simultaneamente. Para cada tarefa, identificar as datas de início e término, juntamente com o(s) membro(s) da equipe de auditoria designado(s). O cronograma da auditoria é estruturado para agrupar tarefas em fases, em linha com o processo de auditoria da entidade fiscalizadora superior (ISC). A **Figura 7.1** apresenta um exemplo de cronograma básico da auditoria. Ela foi abreviada para fins de ilustração; o número de tarefas e marcos deve ser modificado para se adequar ao plano de auditoria.

Figura 7.1: Exemplo cronograma básico de projeto

Parágrafo	INÍCIO	FIM	PESSOAL DESIGNADO
	DATA	DATA	
Fase 2 — Formulação da auditoria (estruturar as tarefas conforme o processo de auditoria interna da ISC)			
Tarefa 1 (por exemplo, realizar estudo prévio do tema de auditoria)			
Tarefa 2 (por exemplo, elaborar o(s) objetivo(s) de auditoria proposto(s), o escopo e a metodologia — e identificar critérios)			
Tarefa 3 (por exemplo, avaliar os riscos do projeto)			
Tarefa 4 (por exemplo, elaborar o plano de auditoria)			
Marco da fase 2 (por exemplo, chegar a um consenso sobre o plano de auditoria)			
Fase 3 — Realização da auditoria (estruturar as tarefas conforme o processo de auditoria interna da ISC)			
Tarefa 1 (por exemplo, coletar evidências)			
Tarefa 2 (por exemplo, analisar evidências)			
Tarefa 3 (por exemplo, avaliar a suficiência e adequação das evidências)			
Tarefa 4 (por exemplo, elaborar os achados de auditoria)			
Marco da fase 3 (por exemplo, chegar a um consenso sobre a mensagem de relatório)			
Fase 4 — Produção de relatório (estruturar as tarefas conforme o processo de auditoria interna da ISC)			
Tarefa 1 (por exemplo, redigir o relatório)			
Tarefa 2 (por exemplo, verificar os fatos e obter comentários da entidade auditada)			
Tarefa 3 (por exemplo, finalizar e obter a aprovação da Administração da ISC)			
Marco da fase 4 (por exemplo, divulgar o relatório)			

Fonte: GAO DOS EUA.

Ao criar o cronograma do projeto, o auditor deve se lembrar de que o plano deve ser realista para orientar com eficácia o processo de auditoria. Planejar a sequência e a duração das atividades pode ser desafiador, principalmente à medida que a auditoria avança e surgem novas informações ou fatores. Além disso, os auditores frequentemente dedicam seu tempo a atividades não relacionadas à auditoria, como outras responsabilidades na ISC, treinamento e férias. Como resultado, é comum que os auditores sejam excessivamente otimistas ao estimarem a duração da auditoria e suas principais atividades, como coleta de informações, análise, redação e revisão de relatórios. Os riscos de auditoria identificados (ver Capítulo 4) constituem uma camada adicional de ambiguidade que deve ser considerada durante a alocação de tarefas relacionadas. Por esses motivos, é melhor evitar um cronograma excessivamente detalhado. Isso ajudará a limitar o tempo gasto modificando o plano à medida que a auditoria amadurecer.

Cronograma detalhado da auditoria

Um cronograma detalhado da auditoria permite ao auditor definir e vincular o trabalho, as dependências de tarefas, as durações e os recursos. Embora seja possível criar e gerenciar um cronograma de projeto básico em papel ou usando aplicativos de *software* básicos, um cronograma de projeto detalhado é mais facilmente gerenciado com um *software* de gerenciamento de projetos, que pode ser adquirido ou encontrado em código aberto.

Assim como no caso do cronograma básico da auditoria, o cronograma detalhado deve ser preenchido inserindo tarefas e marcos em sua ordem geral de ocorrência. Para cada tarefa, identificar a duração, os recursos e quaisquer dependências de tarefas, vinculando as tarefas sequencialmente. Por exemplo, se uma entrevista tiver de ser realizada antes de concluir determinada análise, a entrevista será vinculada à análise como tarefa predecessora. No entanto, as tarefas geralmente são executadas simultaneamente, ou se sobrepõem em graus variados.

Embora seja possível inserir datas específicas para uma atividade que deva ocorrer num momento preciso, geralmente é preferível permitir que a duração da auditoria e as datas de cada atividade sejam moldadas pela duração e dependências da atividade, incluindo as atividades predecessoras e sucessoras vinculadas. Ao adicionar recursos, o cronograma detalhado também permite a alocação de momentos específicos, o que pode ajudar a determinar com mais precisão a carga de trabalho associada às tarefas.

A amostra da **Figura 7.2** foi resumida para mostrar o possível detalhamento e sequenciamento das atividades apenas na fase de planejamento. O auditor pode replicar esse modelo para todas as outras fases de auditoria a fim de criar um cronograma abrangente.

Figura 7.2: Exemplo cronograma detalhado para a fase de planejamento

	Nome	Duração (dias)	Início	Fim	Tarefa predecessora	Recursos
1	Nome da auditoria					
2	Fase 2 — Planejamento	29	02/01/2020	12/02/2020		
3	Realizar estudo prévio e considerar a abordagem de auditoria	11	02/01/2020	17/02/2020		
4	Revisar o trabalho anterior sobre o tema de auditoria e realizar uma pesquisa de histórico	5	02/01/2020	09/01/2020		Auditor 1; Auditor 2
5	Debater o tema com a entidade auditada	3	09/01/2020	14/01/2020	4	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria
6	Identificar e interagir com partes interessadas internas	8	02/01/2020	14/01/2020	4 Início igual (i.i.)	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria
7	Determinar abordagem de auditoria	3	14/01/2020	17/01/2020	5	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria
8	Elaborar objetivos, escopo e metodologia	13	17/01/2020	05/02/2020		
9	Determinar o escopo e os objetivos da auditoria	1	17/01/2020	18/01/2020	3	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria
10	Determinar as questões de auditoria	2	20/01/2020	22/01/2020	9	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria
11	Identificar critérios de auditoria	3	22/01/2020	27/01/2020	10	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria
12	Determinar prazos e necessidades de recursos	5	17/01/2020	24/01/2020	9(ii)	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria
13	Determinar metodologia de auditoria	7	27/01/2020	05/02/2020	10;11	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria
14	Avaliar os riscos do projeto	5	22/01/2020	29/01/2020		
15	Preparar análise FOFA e DVR	2	23/01/2020	27/01/2020	13 (ii - 2 dias)	Auditor 1; Auditor 2
16	Determinar a tolerância a riscos	2	22/01/2020	24/01/2020	15 (ii - 1 dia)	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria
17	Identificar etapas para mitigar os riscos do projeto	2	27/01/2020	29/01/2020	15;16	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria
18	Elaborar o plano de auditoria	11	28/01/2020	12/02/2020		
19	Elaborar matriz de planejamento	10	28/01/2020	11/02/2020	10;13 (ii + 1 dia)	Auditor 1; Auditor 2
20	Elaborar cronograma básico ou detalhado de projeto	5	28/01/2020	04/02/2020	19 (ii)	Auditor 1; Auditor 2
21	Elaborar estrutura analítica do projeto (opcional)	5	28/01/2020	04/02/2020	19 (ii)	Auditor 1; Auditor 2
22	Obter aprovação da Administração para o plano de auditoria	1	11/02/2020	12/02/2020	3; 8; 14; 19; 20; 21	Auditor 1; Auditor 2; Gerente de auditoria; Administração da ISC

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Embora o cronograma detalhado de projeto não seja obrigatório, um benefício é a possibilidade de determinar com mais facilidade o caminho crítico. Conforme explica o Capítulo 4, o caminho crítico é o caminho mais longo se for obedecida a sequência de atividades do cronograma. Estabelecer o caminho crítico determina a data mais próxima de conclusão da auditoria e permite que a equipe e a Administração concentrem a atenção nas atividades que podem causar atrasos nos cronogramas da auditoria. Logo, geralmente é preferível incluir as atividades mais importantes da auditoria no caminho crítico.

Estrutura analítica do projeto

Geralmente, a estrutura analítica do projeto é mais usada para definir as várias tarefas específicas associadas a determinado método, como, por exemplo, uma pesquisa. Ela pode ser elaborada usando aplicativos básicos de processamento de texto ou *software* de gerenciamento de projetos. Para desenvolver a estrutura analítica do projeto, o auditor deve criar uma árvore hierárquica começando com a tarefa principal. Em seguida, a tarefa principal deve ser subdividida em tarefas subordinadas, que, uma vez concluídas, devem constituir o cumprimento da tarefa principal. As tarefas podem ser subdivididas conforme o que for necessário e razoável, culminando na tarefa final — que é a última tarefa não subdividida. As partes responsáveis também podem ser associadas a cada tarefa para definir claramente quem está fazendo o quê.

A **Figura 7.3** apresenta uma estrutura analítica de projeto simplificada para a condução de uma pesquisa. Tarefas e subtarefas adicionais podem ser adicionadas a essa estrutura em cada nível para atingir o nível de detalhamento desejado. Além disso, se desejado, pode ser inserida uma estrutura analítica de projeto menor dentro de uma mais ampla que cubra toda a fase de formulação, ou toda a auditoria.

Figura 7.3: Exemplo estrutura analítica de projeto



Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Embora sejam opcionais, as estruturas analíticas de projeto podem ajudar a definir melhor o quanto esforço total será necessário e dividir o trabalho em componentes menores e mais gerenciáveis. Ao fazer isso, o auditor também permite que a equipe identifique e registre, com mais precisão, os custos e as horas de trabalho associadas ao método.

Apêndice 8: Guia para entrevistas

Planejamento da entrevista

Passo 1: Realizar a pesquisa pré-entrevista:

1. Identificar o propósito e os objetivos.
2. Obter/elaborar informações contextuais suficientes.
3. Identificar quem será entrevistado.
4. Identificar outras fontes de informação necessárias.

Passo 2: Elaborar as perguntas:

1. Determinar o que se deseja saber.
2. Redigir as perguntas.
3. Pedir ao supervisor que revise as perguntas elaboradas.

Passo 3: Preparar a logística:

1. Agendar hora e local da entrevista.
2. Informar a pessoa a ser entrevistada sobre o propósito e os objetivos da entrevista.
3. Decidir quantos funcionários devem comparecer. Tentar ter mais de um entrevistador presente.

Realização da entrevista

Passo 4: Iniciar a entrevista:

1. Ser pontual e vestir-se adequadamente.
2. Considerar iniciar a conversa com amenidades, se for o caso, para deixar os entrevistados mais à vontade.
3. Fazer as apresentações e explicar o objetivo da entrevista e o histórico da auditoria.
4. Explicar os resultados desejados.

Passo 5: Conduzir a entrevista:

1. Fazer as perguntas que foram elaboradas.
2. Praticar escuta ativa.
3. Fazer perguntas de sondagem:

- Não aceitar tudo o que ouvir como verdadeiro — pedir mais detalhes e documentação de apoio.
 - Perguntar quais são os problemas, porque eles existem e o que as pessoas entrevistadas mudariam no tema da auditoria; perguntar quem, o quê, onde, quando, como e por quê.
4. Pedir razões e exemplos que sustentem as informações fornecidas.
 5. Estar preparado para fazer perguntas adicionais que não tenham sido incluídas na lista predeterminada de perguntas.
 6. Seguir novas linhas de investigação quando forem apresentados temas ou respostas não previstas.
 7. Esclarecer respostas ambíguas.
 8. Pedir às pessoas entrevistadas que solem as siglas e acrônimos com os quais o(s) entrevistador(es) não estiver(em) familiarizado(s).
 9. Pedir definições de termos-chave e jargões técnicos.
 10. Tomar anotações detalhadas das respostas às perguntas.
 11. Manter uma lista dos documentos a serem obtidos.
 12. Manter o controle da entrevista.
 13. Concentrar a entrevista nas informações relevantes.
 14. Prestar atenção aos temas que os funcionários tentarem evitar.
 15. Respeitar os limites de tempo.
 16. Solicitar documentação e referências relacionadas.

Passo 6: Encerrar a entrevista:

1. Resumir as principais informações obtidas.
2. Explicar como as informações serão usadas.
3. Abordar quaisquer perguntas ou comentários da pessoa entrevistada.
4. Perguntar se seria apropriado entrar em contato com a pessoa entrevistada para fazer perguntas adicionais.
5. Agradecer às pessoas entrevistadas por seu tempo e informações.

Debriefing da entrevista

Passo 7: Analisar a entrevista:

1. Foi possível alcançar o que se pretendia? Se não, por quê?
2. O que poderia ter sido feito de maneira diferente?
3. O que a equipe de auditoria precisa fazer a partir de agora?
4. Todos na equipe de auditoria ouviram as mesmas informações?

Passo 8: Completar as atividades pós-entrevista:

1. Redigir o registro da entrevista o mais rapidamente possível após a reunião (ver orientações adicionais abaixo).
2. Submeter a versão preliminar do registro da entrevista à revisão do supervisor.
3. Obter a documentação identificada das pessoas entrevistadas.
4. Agendar entrevistas adicionais, conforme o caso.

Documentação da entrevista

O propósito de documentar a entrevista é: documentar os fatos relativos ao que foi dito na entrevista e por quem; e organizar esses fatos para ajudar na elaboração dos achados.

1. Preparar o registro da entrevista o mais rapidamente possível após a reunião para documentar as evidências testemunhais obtidas da forma mais completa e precisa possível:
 - Usar as anotações (do auditor e dos membros da equipe que também tiverem participado da reunião) para registrá-la com a maior precisão possível.
 - Em geral, é útil que os registros das entrevistas sejam organizados logicamente por tópico, de preferência com o material mais importante sendo apresentado primeiro. É importante ter em mente que, embora o registro deva ser o mais detalhado possível, não é uma transcrição da entrevista.
 - Fazer referência cruzada de todos os documentos mencionados no registro.
 - Solucionar todas as observações em aberto ou perguntas não respondidas:
 - Usar as notas do auditor para ajudar a explicar o contexto, as circunstâncias, os vieses ou outros fatores que tenham influenciado as declarações dos entrevistados.
 - Definir todos os acrônimos e abreviações quando forem usados pela primeira vez.
2. Manter em mente o(s) objetivo(s) e as questões da auditoria ao elaborar o registro:
 - Avaliar se estão sendo coletados os dados necessários para tratar das questões de auditoria.
 - Usar títulos/subtítulos no registro para organizar as informações sempre que possível.
 - Se necessário, perguntar ao supervisor se seria útil confirmar qualquer informação coletada durante a entrevista.
3. Perguntar ao supervisor se seria útil que outros membros da equipe que tenham participado à entrevista revisem o documento para ver se ele está correto.
4. Submeter a versão preliminar do registro da entrevista à revisão do supervisor.

Orientações adicionais

A entrevista é uma ferramenta que serve tanto para a coleta quanto para a análise de dados. Ao conduzir a entrevista, o auditor coleta evidências para sustentar possíveis achados.

Antes da entrevista

Considerar o sequenciamento estratégico das perguntas. Embora não haja uma estrutura sequencial específica para conduzir as entrevistas, pode ser útil considerar, desde o início, como serão usadas as informações coletadas durante a entrevista. A resposta a essa pergunta pode ajudar a decidir como a entrevista será estruturada. Os seguintes exemplos podem ser considerados.

Sequência de funil. Começar com as perguntas mais gerais e, em seguida, restringir o foco e tornar cada pergunta seguinte mais específica que as anteriores. Este método fornece mais especificidade e clareza às respostas gerais fornecidas inicialmente. Além disso, pode ajudar a pessoa entrevistada a rever suas declarações iniciais para oferecer mais precisão.

Sequência de funil invertido. Começar com perguntas específicas e concluir com as perguntas mais gerais. Este método pode ajudar o entrevistador a entender os vínculos entre questões específicas e outras questões que podem ser importantes para o estudo.

Sequência de sensibilidade. Considerar deixar as perguntas mais difíceis ou delicadas para o final da entrevista. Este método ajudará o entrevistador a manter um fluxo aberto de comunicação pelo maior tempo possível. Uma opção é, no início da entrevista, informar a pessoa entrevistada que será analisada uma questão delicada; com base na reação, decidir se é melhor iniciar ou concluir a entrevista com a questão delicada.

Sequência cronológica. Começar com o início de um processo ou linha temporal e seguir a ordem dos eventos. Este método é particularmente útil durante entrevistas realizadas no início da auditoria, quando o entrevistador está obtendo informações básicas.

Sequência aleatória. Não é necessário seguir uma ordem específica se todas as perguntas tiverem igual importância.

Durante a entrevista

Praticar escuta ativa:

- Evitar qualquer comportamento perturbador (batucar os dedos, bater o lápis na mesa, demonstrar inquietação).
- Não olhar pela janela nem ficar lendo diplomas ou certificados na parede.
- Não começar a ler os documentos que receber enquanto o funcionário estiver falando.
- Não deixar que preconceitos ou conhecimentos obtidos em outro lugar interfiram na mensagem da pessoa que está sendo entrevistada. Manter a mente aberta.
- Não tirar conclusões precipitadas; ouvir a pessoa que estiver sendo entrevistada. Por maior que seja a tentação de elaborar um achado, não colocar palavras na boca do entrevistado.
- Não interromper ou questionar o que ouvir.

- Não interpretar (no sentido de presumir) o que a pessoa entrevistada quis dizer. Solicitar esclarecimentos. Não monopolizar a conversa nem tentar dar a última palavra.
- Estar preparado para ajustar as perguntas preparadas previamente, se necessário. No entanto, não se antecipar. Concentrar-se no que o entrevistado estiver dizendo no momento.
- Em momentos-chave, resumir ou repetir, com suas próprias palavras, o que acreditar que a pessoa entrevistada acabou de dizer. Dar ao entrevistado a oportunidade de se corrigir.
- Demonstrar à pessoa entrevistada que ela está sendo ouvida.
- Tentar motivar a pessoa entrevistada a se comunicar mais plenamente.

Evitar armadilhas comuns:

- **O entrevistador usa muitas palavras, mas nunca chega ao ponto.** A pessoa entrevistada não ouve, de fato, uma pergunta e, portanto, não pode fornecer uma resposta eficaz.
- **O entrevistador faz várias perguntas numa só.** A pessoa que está sendo entrevistada não tem certeza de qual pergunta responder. Em outros casos, o entrevistado responde a uma parte da pergunta, mas as outras partes são perdidas.
- **O entrevistador faz uma pergunta "sim/não"** quando uma pergunta aberta poderia ser mais apropriada.
- **O entrevistador faz perguntas sugestivas,** identificando a resposta esperada na pergunta, ou usando palavras com forte carga emocional.

Exemplo de registro de entrevista

Título	Reunião com entidade auditada
Propósito	Coletar informações sobre ... (detalhes sobre o tema da auditoria)
Método de contato	Presencial
Local de contato	Endereço físico ou postal da reunião
Data de contato	(inserir data)
Participantes	Entidade auditada: Sra. Fulana de Tal, título, número de telefone, endereço de e-mail Sr. Fulano de Tal, título, número de telefone, endereço de e-mail Entidade fiscalizadora superior: Nome do membro da equipe de auditoria, cargo, número de telefone, endereço de e-mail Nome do membro da equipe de auditoria, cargo, número de telefone, endereço de e-mail
Comentários/observações: Entrevistamos a senhora Fulana de Tal e o senhor Fulano de Tal durante nossa visita a seu escritório. Fizemos perguntas sobre a participação da entidade auditada no tema de auditoria. A senhora Fulana de Tal forneceu uma descrição do relacionamento da entidade com o tema de auditoria. A relação é: ... Ela também falou sobre há quanto tempo a entidade de auditoria participava do tema de auditoria, que é ... [quantidade de tempo]. Em seguida, descreveu sua função e responsabilidades na entidade auditada, bem como a forma como suas funções e responsabilidades se relacionam com o tema da auditoria. Sua função é... e suas responsabilidades são... e Elas estão relacionadas ao tema de auditoria porque O senhor Fulano de Tal descreveu sua função e responsabilidades na entidade sob auditoria, bem como a forma como suas funções e responsabilidades se relacionam com o tema da auditoria. Sua função é... e suas responsabilidades são... e Elas estão relacionadas ao tema de auditoria porque A senhora Fulana de Tal disse que a entidade auditada enfrentou vários desafios ao participar do tema de auditoria. Esses desafios são: (1) ... ; (2) ... ; e (3) O senhor Fulano de Tal disse que está mais preocupado com o desafio 2 porque A senhora Fulana de Tal disse que concorda com a avaliação do senhor Fulano de Tal e acrescentou que acredita ...	

Fonte: GAO dos EUA.

Apêndice 9: Exemplo de registro de análise

Título	Comparação do documento X com o documento Y
Propósito	Documentar a comparação dos documentos, inclusive as semelhanças e diferenças
Fonte	Documento X Documento Y

Análise/resumo:

Resumo dos resultados da comparação

Semelhanças (encontradas nos documentos X e Y)

1. Os documentos X e Y usam a mesma linguagem descritiva para o tema de auditoria.
2. Os documentos X e Y contêm apêndices de modelos que as organizações podem usar para documentar suas contribuições para o tema da auditoria.

Diferenças

3. O documento X tem uma seção de duas páginas que descreve as boas práticas que as organizações devem seguir ao participar do tema de auditoria.
4. O Documento X tem um apêndice adicional que contém exemplos de como uma organização específica implementou uma boa prática enquanto participava do tema de auditoria.

Semelhanças

Metodologia: para determinar as semelhanças entre os dois documentos, a equipe realizou uma comparação lado a lado e fez uma pesquisa eletrônica de termos-chave em ambos os documentos.

Os documentos X e Y usam ... e ... para descrever o tema de auditoria

Ver página 3, terceiro parágrafo, do documento X para a descrição do tema da auditoria. O termo ... foi usado nessa descrição.

Ver página 10, quinto parágrafo, do documento Y para a descrição do tema da auditoria. O termo ... foi usado nessa descrição.

Os documentos X e Y incluem anexos com os mesmos formulários.

Ver Apêndice IX na página 28 do documento X. O parágrafo de resumo antes do formulário informa que as organizações podem usar o formulário para documentar suas contribuições ao tema de auditoria. Ver formulário nas duas páginas seguintes (29–30).

Ver Apêndice X na página 35 do documento Y. O título do apêndice é "Exemplo formulário para documentar contribuições para ...". Ver formulário nas páginas 35–36.

Os formulários do Apêndice IX do documento X e do Apêndice X do documento Y são iguais.

Diferenças

Metodologia: para determinar as diferenças entre os dois documentos, a equipe realizou uma comparação lado a lado e fez uma pesquisa eletrônica de termos-chave em ambos os documentos.

O documento X tem uma seção que descreve boas práticas

As páginas 13 a 14 do documento X contêm uma seção que descreve as boas práticas que as organizações devem seguir ao participar do tema de auditoria.

O documento Y não inclui tal seção. Consultar páginas 2 a 20 sobre o termo "boas práticas".

Apêndice 10: Exemplo de avaliação da confiabilidade dos dados

Registro de avaliação da confiabilidade dos dados

Preencher este formulário para auditorias operacionais.

- A confiabilidade dos dados é uma parte crucial do trabalho da ISC e deve ser debatida o mais cedo possível no processo da auditoria, de preferência no início da fase de planejamento. Um debate semelhante deve ocorrer enquanto a equipe de auditoria estiver conduzindo a análise e começando a elaborar os achados do relatório de auditoria, quando a equipe e as partes interessadas internas precisam determinar se os dados comprobatórios são suficiente mente confiáveis, entender a natureza de quaisquer limitações de dados e definir eventuais medidas necessárias relacionadas à confiabilidade dos dados.
- Este formulário documenta a decisão da equipe sobre a eventual necessidade de realizar uma avaliação e, conforme o caso, o plano de confiabilidade dos dados e as medidas adotadas para implementar o plano; como os dados serão usados como parte da base analítica para os achados e conclusões; e quaisquer limitações devido ao uso pretendido dos dados.

Título da auditoria:	
Elaborador:	Suporte técnico fornecido por (se aplicável):

O gerente assina este formulário após: (1) verificar que não é necessária uma avaliação da confiabilidade dos dados e que a seção I deste formulário foi preenchida; ou (2) terem sido concluídas todas as ações relacionadas à confiabilidade dos dados e terem sido preenchidas as seções I, II e III deste formulário.

Observação: Se, posteriormente, a equipe decidir que é necessária uma avaliação da confiabilidade dos dados (após ter determinado inicialmente que não o era), a equipe deve fazer uma anotação adequada na seção I, preencher as seções II e III e adicionar uma segunda assinatura e data abaixo, após a conclusão do trabalho.

Aprovação do gerente

Gerente

Data de assinatura

Seção I: É necessária uma avaliação da confiabilidade dos dados?

As avaliações de confiabilidade dos dados devem ser realizadas quando houver a expectativa de que quaisquer dados processados por computador que a equipe planeje usar possam afetar, de maneira relevante, os achados (respostas às questões de auditoria), conclusões ou recomendações. A definição da materialidade envolve o julgamento profissional da equipe de auditoria.

Embora a equipe precise documentar sua decisão neste formulário, ela não precisa realizar a avaliação dos dados prevista nas seções II e III se uma das seguintes condições se aplicar:

Seção II: (continuação)

FONTE QUATRO: Nome/descrição da fonte de dados

Plano para avaliar a confiabilidade dos dados desta fonte de dados, de acordo com as Normas de Auditoria do Governo 6.06 (descrever o plano ou fornecer referências de documentos)

A expectativa é que os dados dessa fonte sejam usados no produto final da seguinte maneira:

- Única sustentação para achados, conclusões ou recomendações.
- Uma de muitas fontes de evidências para sustentar os achados, conclusões ou recomendações.
- Informações contextuais ou de fundo que possam afetar materialmente os achados, conclusões ou recomendações do relatório.

Descrever os elementos de dados avaliados a partir desta fonte de dados (fornecer uma descrição ou a(s) referência(s) do(s) documento(s)):

Na tabela a seguir, marcar todas as medidas adotadas para verificar se os elementos de dados desta fonte são confiáveis e incluir referências de documentos para cada uma das etapas abaixo. Nem todas as medidas são necessárias.

Marcar as medidas adotadas	Medidas de confiabilidade de dados	Referência(s) de documentos ou <i>link(s)</i> DM
	Revisão da documentação relacionada	
	Entrevistas com pessoal experiente da entidade auditada	
	Testes de dados eletrônicos ou manuais ausentes, dados discrepantes e erros óbvios (podendo incluir comparação com dados publicados e testes lógicos)	
	Revisão dos controles internos relacionados	
	Seleção rastreada ou amostra aleatória de ou para documentos originais	
	Outro (explicar)	

Observação: Se forem usadas mais de quatro fontes, copiar esta última seção conforme necessário e fornecer as informações necessárias sobre as fontes adicionais.

Seção III: Como usar os dados?

Resumir os achados sobre a confiabilidade dos dados para cada fonte de dados. Incluir informações sobre limitações de dados, se houver, e como essas limitações podem afetar o uso dos dados no produto (por exemplo, seus efeitos nos achados, conclusões ou recomendações).

Considerando os achados sobre a confiabilidade dos dados de todas as fontes avaliadas (selecionar uma opção):

Todos os elementos de dados avaliados são suficientemente confiáveis para a auditoria (eventuais limitações, se houver, encontram-se descritas acima).

Alguns elementos de dados avaliados são suficientemente confiáveis (eventuais limitações, se houver, encontram-se descritas acima). Os elementos de dados que são não suficientemente confiáveis foram excluídos da auditoria.

Nenhum elemento de dados é suficientemente confiável para esta auditoria e, portanto, todos foram excluídos.

Confiabilidade indeterminada (limitações e efeitos encontram-se descritos acima).

Outro (por exemplo, o objetivo principal era avaliar a confiabilidade de um sistema ou parte de um sistema — explicar).

Observação: Após o preenchimento das seções II e III em seguida à determinação de que uma avaliação da confiabilidade dos dados seria necessária, o gerente deve revisar o formulário e aprovar a avaliação da confiabilidade dos dados assinando a página 1.

Fonte: Adaptado do GAO dos EUA.

Apêndice 11: Exemplos de perguntas de confiabilidade de dados para as entidades auditadas

1. Quando o sistema de dados foi criado e qual é a sua finalidade?
2. Como o proprietário dos dados os usa?
3. Quem são os principais usuários do sistema de dados?
4. Como os usuários acessam o sistema?
5. Quem tem permissão para inserir ou atualizar os dados?
6. Existem diferentes "níveis" de acesso aos dados?
7. Qual treinamento, se houver, é fornecido aos usuários do sistema?
8. O treinamento é disponibilizado a todos os usuários?
9. Houve alguma mudança no sistema de dados (por exemplo, grandes atualizações do sistema, mudanças para novos fornecedores) que possam ter afetado a consistência dos dados durante o período solicitado?
10. Como e onde os dados são coletados (por exemplo, inserção manual de dados, formulário preenchido pelo representante do órgão, inserção por entidades externas ao proprietário dos dados)?
11. Quem é responsável pela inserção de dados?
12. Quão atuais são os dados?
13. Com que frequência os dados são inseridos?
14. Quais instruções o proprietário dos dados fornece para a inserção dos dados, especialmente para campos de dados que forem abertos ou sujeitos a variações na inserção?
15. O que se sabe sobre a consistência da inserção de dados entre funcionários, escritórios ou outras unidades?
16. Se os dados são produzidos pela agregação entre unidades (por exemplo, estados, organizações), existem diferenças em como as unidades coletam ou calculam os dados que podem resultar em inconsistências nos dados uma vez agregados?
17. As inserções de dados estão sujeitas a alterações devido a revisões de qualidade ou outros procedimentos? Que unidade de análise é representada por cada registro nos dados (por exemplo, indivíduo, evento, família)?
18. Qual é a estrutura do sistema de dados?
19. Os dados são mantidos num "arquivo plano", ou o sistema de dados é relacional/hierárquico?
20. Se os dados são relacionais, quais identificadores exclusivos são usados para vincular as tabelas?
21. Algum dos dados (registros ou campos) neste conjunto de dados é alimentado por outros sistemas de dados?
22. Se algum desses dados for alimentado por outro sistema de dados, quais recursos de controle de qualidade estão em vigor para garantir que os dados sejam lidos de forma precisa e completa?
23. Quais procedimentos garantem que o sistema de dados capture consistentemente todas as ocorrências de dados (registros, observações) e todos os elementos de dados?

24. Quais procedimentos estão em vigor para evitar a criação de registros duplicados nos dados?
25. O sistema tem alguma verificação ou controle de edição para ajudar a garantir que os dados sejam inseridos com precisão?
26. Existem proteções eletrônicas, como mensagens de erro para inserções fora do intervalo ou para inserções inconsistentes?
27. Alguém revisa todas as inserções de dados ou uma amostra delas para garantir que os campos-chave sejam precisos e não duplicados? Se houver revisões, com que frequência elas ocorrem?
28. Qual processo, se houver, é usado para rastrear e supervisionar as alterações feitas nos dados?
29. O sistema de dados mantém um histórico das alterações feitas nos dados ou as informações históricas são substituídas quando novos dados são inseridos? Se os dados estiverem contidos numa planilha: quais procedimentos estão em vigor para garantir que os dados não sejam alterados ou excluídos inadvertidamente, e as fórmulas na planilha são revisadas quanto a sua precisão?
30. Quais são os procedimentos de monitoramento se forem identificados erros, e quem é responsável por corrigi-los?
31. Se tiverem sido identificados erros em campos de dados relevantes, quais foram os motivos dos erros, e esses problemas foram resolvidos?
32. As revisões sistemáticas ou os relatórios de exceção examinam a precisão e apresentam taxas de erro? Com qual frequência?
33. Se tiverem sido conduzidos estudos ou avaliações do sistema, quais foram os resultados e como os eventuais problemas foram tratados?
34. Conforme o caso, os usuários externos dos dados ou os indivíduos que são citados nos registros de dados têm a oportunidade de revisar e fornecer feedback sobre a precisão dos dados?
35. Alguma nova variável é criada pela recodificação de variáveis existentes, ou calculada com base em valores de variáveis existentes (por exemplo, cálculo do número de dias entre datas registradas, ou criação de uma variável baseada em faixas etárias)?
36. A documentação do sistema de dados explica como novas variáveis são criadas ou calculadas?
37. Quais modificações, se houver, são feitas nos valores dos dados para proteger a confidencialidade ou para outros fins?
38. Alguma variável usa categorizações desenvolvidas por outra organização (por exemplo, categorias de setor ou etnia)?
39. Houve mudanças em quaisquer procedimentos — inclusive quanto à forma como um elemento de dados é definido, inserido ou mantido — durante o período para o qual os dados são solicitados (por exemplo, mudanças em populações ou áreas geográficas, definições de variáveis, valores ou categorias de variáveis, instruções de inserção de dados, valores suspensos disponíveis)?

40. Se tiver havido alterações nos procedimentos relativos ao período para o qual os dados são solicitados, quais medidas foram adotadas para garantir a precisão e consistência dos dados?
41. Qual é a sua opinião sobre a qualidade dos dados, especificamente sua integridade e precisão? Há limitações de dados, como, por exemplo, elementos de dados que geralmente estejam incompletos ou incorretos? Como essas limitações afetariam o uso pretendido dos dados?
42. Existem preocupações sobre pontualidade ou usabilidade dos dados?
43. Existem finalidades para as quais os dados não devem ser usados?
44. Alguma ação corretiva foi tomada para melhorar a qualidade dos dados?

Fonte: Relatório do GAO dos EUA, *Assessing Data Reliability*, 2019, GAO-20-283.

Apêndice 12: Exemplo de instrumento de coleta de dados

Este instrumento de coleta de dados (ICD) serve de exemplo para uma equipe de auditoria que estiver revisando os contratos de determinada organização governamental com outras partes/parceiros de implementação.

Instrumento de Coleta de Dados (ICD)

Preenchimento inicial do ICD realizado por: _____

Data do preenchimento inicial: _____

ICD revisado por: _____

Data da revisão: _____

A) Informações básicas

1. Nome do documento _____
2. Data do documento _____
3. Fonte/origem _____

B) Detalhes

1. Parte/parceiro de implementação _____
2. Ano do contrato _____
3. Contrato anual ou plurianual? Anual Plurianual Não é possível determinar
4. (Se for um contrato plurianual) Quantos anos o contrato abrange? _____

Observação: Ao criar um ICD, considerar o projeto, a formatação e a medição do campo de dados para incluir:

- *Como, se for o caso, a equipe agregará as informações de cada campo de dados no ICD?*
- *A equipe usará um ICD por cada caso, ou um ICD para todos os casos?*
- *Quais funcionários e procedimentos de coleta de dados são necessários (por exemplo, execução de verificação no local e/ou revisão da inserção de dados; prever espaço no ICD para assinatura ou rubrica)?*
- *Qual será a sequência provável dos campos de dados no ICD (quais informações serão coletadas em primeiro lugar, segundo etc.)?*
- *O ICD usará campos de dados abertos para capturar informações adicionais ou inesperadas, como títulos de documentos, observações adicionais ou revisão física (no local) de documentos impressos que a equipe não possa copiar ou anotar?*
- *Como o formato de cada campo de dados corresponderá ao tipo de informação desejada: caixas de seleção, opções de múltipla escolha (por exemplo, "Sim/Não"), caixas de texto para preencher os espaços em branco?*
- *Se for usado um formulário impresso para a coleta inicial de dados no campo, como os dados serão transferidos para um arquivo eletrônico? Nesses casos, considerar como combinar o leiaute dos formulários impressos e eletrônicos.*

Fonte: GAO dos EUA.

Apêndice 13: Exemplo de formulário de documentação de observações diretas

Título	Observação de inspeções alfandegárias realizadas por funcionários da entidade auditada ...
Propósito	Documentar observações durante as inspeções alfandegárias
Local observado	Aeroporto ...
Atividade observada	Número de inspeções alfandegárias
Data de observação	Inserir data
Participantes	<u>Entidade auditada X</u> Funcionária 1 Funcionária/o 2 <u>Entidade fiscalizadora superior</u> Auditor A Auditor B

Observações/comentários:

Observamos um total de ... inspeções alfandegárias ao longo do período. Mais detalhes sobre essas inspeções são fornecidos abaixo.

(1) Fiscalização pela funcionária 1 das 8h às 8h30:

- A funcionária 1 começou abrindo a bolsa do indivíduo submetido à fiscalização. Ela esvaziou todo o conteúdo da bolsa na mesa e começou a separar os itens. Enquanto classificava os itens, ela consultava sistematicamente uma lista de verificação de materiais que não deveriam ser trazidos para o país. Ela não encontrou nenhum item proibido na bolsa do sujeito.
- Em seguida, ela abriu a mala do sujeito e realizou uma busca nos itens encontrados na mala, movendo para o lado os itens que estavam sobre outros. Enquanto classificava os itens, ela continuou a consultar a mesma lista de verificação que havia usado para a bolsa. Durante essa busca, ela encontrou um item que constava da lista de verificação. Ela separou esse item e continuou a revistar a bagagem. Após revistar o restante da mala, ela perguntou ao sujeito sobre o item proibido que havia separado. Ela usou outra lista de verificação que continha perguntas a serem feitas ao sujeito sobre o item proibido.

Apêndice 14: Como conduzir uma pesquisa ou enquete

Identificação da população da pesquisa

É necessário identificar a população a ser pesquisada e garantir que os indivíduos ou organizações identificadas sejam as melhores fontes para as informações desejadas.

Também será necessário determinar quantos indivíduos ou organizações serão pesquisados. Em algumas auditorias, a população-alvo pode ser pequena (por exemplo, uma organização com cem funcionários); portanto, é possível incluir toda a população na enquete.

Em outros casos, a população-alvo pode ser muito grande (por exemplo, 1 milhão de cidadãos que recebem apoio de determinada entidade governamental). No caso de uma grande população-alvo, é possível pesquisar apenas uma amostra da população. Nesses casos, o auditor deve garantir que a amostra seja apropriada para que possa usar as informações obtidas para os fins desejados. Esse processo pode ser complexo; portanto, é recomendável buscar o apoio de um especialista em pesquisas e enquetes.

Elaboração do questionário da pesquisa

Elaborar corretamente as perguntas de pesquisa é fundamental para obter informações de qualidade que possam ser usadas como evidência. Seguem algumas etapas para ajudar na elaboração do questionário:

1. Determine quais partes das questões de auditoria serão abordadas na pesquisa.

É importante formular a pesquisa para que ela ajude a responder diretamente às questões de auditoria. Se ela não for capaz de ajudar a fazer isso, deve ser considerado outro método.

2. Dividir as partes das questões de auditoria em áreas temáticas e, em seguida, elaborar perguntas que abordem áreas temáticas com níveis crescentes de especificidade (ver Figura 14.1). As perguntas podem ser abertas ou fechadas, dependendo da necessidade de informação. Independentemente disso, recomenda-se que as perguntas:

- sejam escritas, para que os entrevistados possam interpretá-las de forma fácil e consistente — ou seja, devem ser curtas e simples;
- sejam redigidas de forma que os entrevistados tenham acesso às informações necessárias para respondê-las;
- não sejam excessivamente difíceis de responder; e
- não sejam escritas com o propósito de influenciar as respostas dos entrevistados.

Figura 14.1: Exemplo de elaboração de perguntas de pesquisa a partir de questões de auditoria



Fonte: GAO dos EUA.

É importante testar, avaliar e refinar as perguntas da pesquisa. Recomenda-se:

- Testar previamente o questionário preliminar da pesquisa com membros da população-alvo e solicitar *feedback* desses indivíduos sobre seu entendimento das perguntas.
- Avaliar as respostas ao teste para determinar se as perguntas serão capazes de gerar os dados necessários.
- Considerar como as respostas podem ajudar a responder às questões de auditoria no relatório.
- Refinar as perguntas com base no(s) teste(s) e na avaliação até ter certeza de que sejam apropriadas para a população da pesquisa.

Seleção do método de aplicação da pesquisa

Ha vários métodos de aplicação de pesquisas, tais como entrevistas presenciais ou por telefone, enquetes na internet, pesquisas em papel por correio, pesquisas eletrônicas por e-mail ou pesquisas em papel autoadministradas pessoalmente.

O tamanho da população, os recursos da equipe e a forma de fazer contato com os entrevistados são fatores importantes. Algumas questões a serem consideradas são:

- A população tem acesso a serviços de internet, telefone e correio?
- Os dados de contato da população-alvo estão corretos e são suficientes para o método de comunicação escolhido (por exemplo, números de telefone, endereços de e-mail, endereços postais)?
- Os membros da população têm algum problema de leitura, visão, audição ou mobilidade que possa afetar sua capacidade de responder à pesquisa por meio de métodos diferentes?
- Qual é o tamanho da população-alvo, e há recursos humanos suficientes para considerar uma opção administrada por um entrevistador?

O método escolhido afetará a taxa de resposta se a população-alvo não puder responder facilmente às perguntas, ou se o auditor não tiver os recursos humanos necessários para aplicar a pesquisa conforme planejado.

Documentação dos resultados e da metodologia da pesquisa

Será necessário documentar cuidadosamente a condução da pesquisa, as respostas às perguntas e qualquer análise realizada sobre os resultados. Isso é importante para sustentar todas as declarações do relatório final com base nas evidências obtidas durante a pesquisa. Além disso, será necessário incluir informações no relatório de auditoria sobre a metodologia da pesquisa, a qualidade dos dados obtidos e os pontos fortes e fracos, para que os leitores do relatório sejam capazes de interpretar os resultados apresentados.

A realização de uma pesquisa ou enquete eficaz exigirá orientações mais profundas e complexas do que as que podem ser oferecidas por este manual. É importante buscar a ajuda de um especialista antes de tentar realizar essa tarefa.

Apêndice 15: Análise de conteúdo

A análise de conteúdo é um método qualitativo para estruturar e analisar dados qualitativos complexos e transformá-los em dados quantitativos. Às vezes, é descrita como processo de redução de dados. O objetivo é classificar, concentrar e simplificar sistematicamente os dados num número limitado de temas ou categorias que possam ser resumidos. Como esse pode ser um processo demorado, ele não é tão comumente adotado por certas ISCs quanto outros métodos qualitativos mencionados neste manual. Mesmo assim, pode ser útil em certas situações.

Alguns dados qualitativos usados como ponto de partida para uma análise de conteúdo são documentos de políticas das entidades auditadas, transcrições de entrevistas, artigos de jornais, transcrições de debates de grupos focais, arquivos de processos ou relatórios. Por exemplo, o auditor pode usar a análise para categorizar e quantificar as respostas fornecidas em entrevistas ou determinar a frequência com que diferentes tipos de eventos foram relatados em arquivos de processos ou reivindicações. A análise de conteúdo também pode ser um método útil se houver um grande volume de dados brutos que precisem ser transformados em evidências utilizáveis, tais como respostas a enquetes e pesquisas. O exemplo da **Figura 15.1** foi adaptado de uma análise do conteúdo das respostas de uma pesquisa conduzida durante uma auditoria operacional orientada a problemas.

Figura 15.1: Análise de conteúdo utilizada em auditoria operacional de ações de enfrentamento à violência doméstica contra mulheres

Os auditores coletaram respostas numa pesquisa com 340 pessoas que oferecem apoio a mulheres vítimas de violência, inclusive policiais, psicólogos e assistentes sociais. A última pergunta da enquete era: "Na sua opinião, o que deveria ser feito para melhorar o atendimento às mulheres vítimas de violência e diminuir esse tipo de violência em nosso país?"

A equipe de auditoria realizou uma análise do conteúdo das respostas e, em seguida, categorizou-as. As seis categorias mais populares são apresentadas abaixo.



Fonte: Adaptado do relatório de auditoria operacional: Ações de enfrentamento à violência doméstica e familiar contra as mulheres. (Ações de enfrentamento à violência doméstica e familiar contra a mulher), 2012. TCU.

Há uma série de benefícios potenciais gerados por análises de conteúdo, inclusive o fato de que as categorias ou temas que resultam da análise podem ser resumidos e relatados de forma facilmente compreensível pelos leitores.

Uma análise de conteúdo que produza dados confiáveis pode ser demorada e trabalhosa, dependendo de sua complexidade. É importante realizar análises de conteúdo sistematicamente; para tal, o auditor deve conversar com um metodologista ou outra parte interessada interna com experiência no assunto, ou consultar a literatura acadêmica para obter orientações adicionais, se necessário.

Apêndice 16: Exemplo de formulário de documentação de resumo

Título	Síntese de perspectivas sobre a suficiência da formação de fiscais alfandegários
Propósito	Fornecer um resumo para fins de evidências
Ações realizadas	<p>Durante a auditoria, realizamos várias entrevistas para coletar informações sobre a suficiência do treinamento oferecido aos fiscais alfandegários que atuam em aeroportos. Especificamente, entrevistamos:</p> <ul style="list-style-type: none">• Administradores do programa de capacitação da Academia de Formação de Fiscalização Alfandegária.• Instrutores da Academia de Formação de Fiscalização Alfandegária.• Funcionários que elaboraram o currículo de formação de fiscais alfandegários.• Fiscais alfandegários de três aeroportos.• Supervisores de fiscais alfandegários de três aeroportos. <p>Pedimos a cada um desses grupos que descrevessem suas perspectivas sobre (1) a duração da formação inicial; (2) o conteúdo da formação inicial; e (3) a formação continuada após o início do trabalho dos fiscais. Este resumo compila as respostas dos funcionários em relação a cada um desses temas de auditoria.</p>

Resumo das respostas

(Na tabela abaixo, a equipe de auditoria compila as respostas dos funcionários sobre esses temas de auditoria. Veja exemplos abaixo.)

Duração da formação inicial	
Administradores	Os administradores do programa de capacitação da Academia de Formação de Fiscalização Alfandegária disseram que o programa de formação é longo o suficiente e oferece aos fiscais um nível básico de proficiência. Os administradores disseram que a academia não tem recursos suficientes para estender o programa de formação (<i>ver documento xxxx, p. 3</i>).
Instrutores	Os instrutores da Academia de Formação de Fiscalização Alfandegária afirmam que a formação inicial não é suficientemente longa. No mínimo, os instrutores disseram que precisariam de duas semanas adicionais para realizar mais exercícios práticos e ter tempo para revisão. O calendário de formação é muito corrido, e alguns alunos não conseguem acompanhar o curso (<i>ver documento xxxx, p. 2</i>).
Elaboradores do currículo	(adicionar resumo das respostas)
Fiscais alfandegários	(adicionar resumo das respostas)
Supervisores alfandegários	(adicionar resumo das respostas)
Conteúdo da formação inicial	
Administradores	Os administradores do programa de formação da Academia de Formação de Fiscalização Alfandegária disseram que o conteúdo da formação inicial é suficiente, mas poderia ser melhorado em algumas áreas. De fato, a academia está iniciando uma revisão do currículo de formação em março de 2021. O objetivo é revisar o currículo e fazer outras atualizações necessárias a cada dois anos, mas isso nem sempre é possível. A última revisão e atualização foram concluídas em agosto de 2017 (<i>ver documento XXXX, p. 7</i>).

Instrutores	(adicionar resumo das respostas)
Elaboradores do currículo	(adicionar resumo das respostas)
Fiscais alfandegários	(adicionar resumo das respostas)
Supervisores alfandegários	(adicionar resumo das respostas)
Formação continuada	
Administradores	Os administradores do programa de formação na Academia de Formação de Fiscalização Alfandegária disseram que a academia não dispõe de diretrizes formais sobre formação continuada. Eles dependem dos supervisores para determinar o que é necessário para os fiscais (<i>ver documento XXXX, p. 9</i>).
Instrutores	(adicionar resumo das respostas)
Elaboradores do currículo	(adicionar resumo das respostas)
Fiscais alfandegários	(adicionar resumo das respostas)
Supervisores alfandegários	(adicionar resumo das respostas)

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

Apêndice 17: Exemplo de análise de regressão

A forma mais simples de análise de regressão costuma ser chamada de análise de correlação. Esse tipo de análise pode ser útil se o auditor estiver tentando determinar como duas variáveis diferentes estão relacionadas entre si — ou seja, o grau em que mudanças numa delas estão associadas a mudanças na outra.

Há três etapas gerais envolvidas na análise de correlação:

- 1. Elaboração de um diagrama de dispersão**, que plota os valores da variável dependente "Y" e da variável independente "X" nos eixos vertical e horizontal, respectivamente. A variável dependente é a variável que está sendo prevista ou estimada, e a variável independente é a variável que fornece a base para a estimativa.
- 2. Cálculo do coeficiente de correlação (r)**, que mede a correlação entre as variáveis. Quanto mais próximo o coeficiente de correlação estiver de 1 ou -1, mais as duas variáveis estão correlacionadas. Numa correlação positiva ou negativa perfeita, todos os pontos no gráfico de dispersão formariam uma linha reta.
- 3. Cálculo do coeficiente de determinação (r^2)**, que mede até que ponto a variação da variável dependente pode ser explicada por variações da variável independente.

O exemplo a seguir foi adaptado de uma auditoria conduzida pela ISC do Butão. Ele apresenta uma aplicação simples desse tipo de análise para ilustrar seu uso potencial.

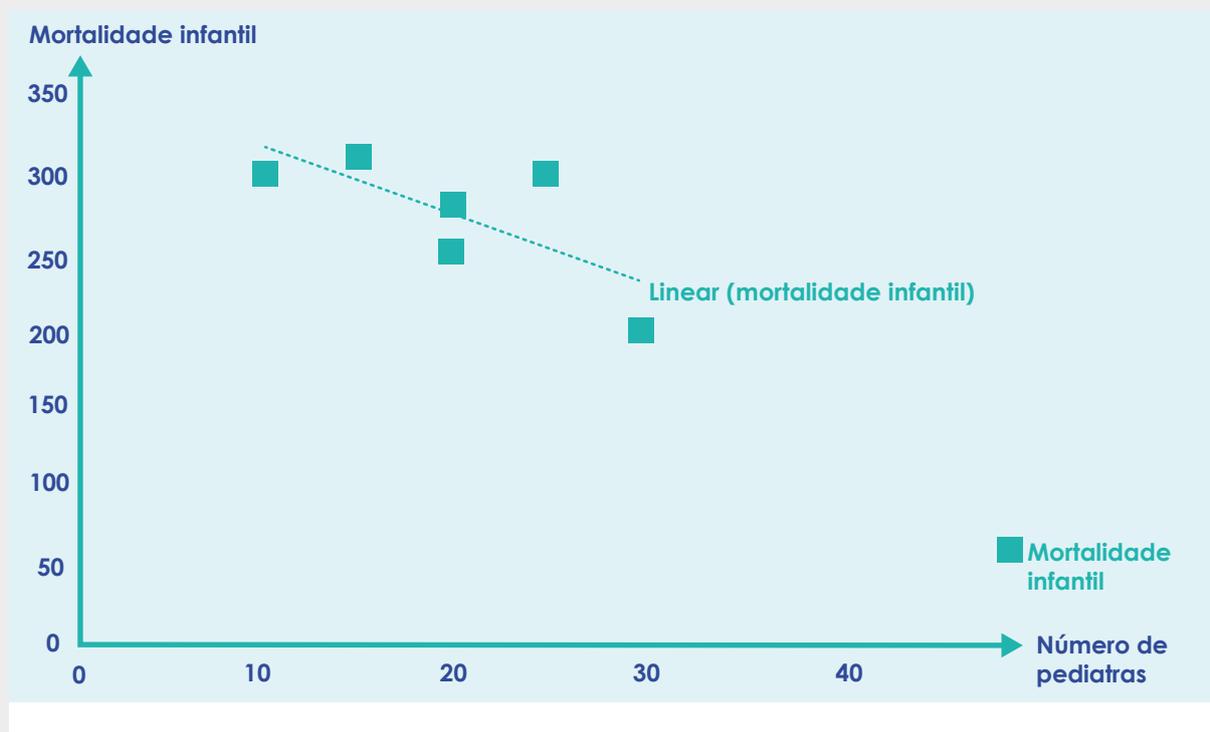
Exemplo: A ISC realizou uma auditoria que examinou a relação entre o número de pediatras e a mortalidade infantil, com base na meta do setor de saúde de reduzir a mortalidade infantil. A equipe de auditoria usou os seguintes dados:

Ano	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Número de pediatras	10	15	20	20	25	30
Mortalidade infantil	300	310	280	251	300	200

Fonte: ISC do Butão.

O conjunto de dados produziu o diagrama de dispersão apresentado na **Figura 17.1**.

Figura 17.1: Diagrama de dispersão



A linha de tendência linear nos informa que existe certa correlação entre a mortalidade infantil e o número de pediatras. Ainda assim, queremos entender em que medida as duas variáveis estão correlacionadas. Para fazer isso, precisamos calcular o coeficiente de correlação, ou "r". Isso pode ser feito usando a função "CORREL" num programa de planilhas.

O valor de "r" é $-0,712$. Isso indica existência de uma forte correlação negativa entre o número de pediatras e a mortalidade infantil — ou seja, à medida que aumenta o número de pediatras, diminui a mortalidade infantil.

O simples fato de haver uma forte correlação, no entanto, não significa que haja causalidade. Também precisamos calcular o coeficiente de determinação, ou "r²", para determinar quanto da variação da mortalidade infantil pode ser explicada pelo número de pediatras.

Neste caso, $r^2 = 0,507$, ou 50,7%. Assim, no nosso exemplo, 50,7% da variação da mortalidade infantil é explicada pelo número de pediatras disponíveis, e 49,3% da variação deve-se a outros fatores.

Como é possível ver neste exemplo, há muitos fatores que influenciam mudanças numa variável dependente como a mortalidade infantil. Técnicas de modelagem e regressão mais complexas que abordem ou controlem outras variáveis seriam necessárias para que a equipe de auditoria pudesse compreender plenamente as variáveis que afetam a mortalidade infantil.

Destaques do GAO

Destaques do [GAO-20-129](#), um relatório por solicitantes do Congresso

Por que o GAO conduziu este estudo

O governo federal gasta mais de US\$ 90 bilhões em TI todos os anos. Apesar desse grande investimento, os projetos frequentemente apresentam falhas ou incorrem em custos excessivos e atrasos, contribuindo pouco para os resultados relacionados à missão. A implementação eficaz das atividades de planejamento da força de trabalho pode viabilizar o sucesso de grandes aquisições.

O GAO foi incumbido de realizar uma revisão do planejamento da força de trabalho de TI em todo o governo. O objetivo era determinar até que ponto os órgãos federais efetivamente implementaram as práticas de planejamento da força de trabalho de TI. Para fazer isso, o GAO comparou as políticas de força de trabalho de TI e a documentação relacionada de cada um dos 24 órgãos do *Chief Financial Officers Act* de 1990 com as atividades de um marco de planejamento da força de trabalho de TI disponibilizado pelo GAO. O GAO classificou cada órgão conforme o grau de implementação de cada atividade: total, substancial, parcial, mínima ou não implementada. O GAO complementou suas revisões da documentação entrevistando funcionários dos órgãos.

O que o GAO recomendou

O GAO apresentou recomendações a 18 dos 24 órgãos federais para que implementassem plenamente as oito principais atividades de planejamento da força de trabalho de TI. Desses 18 órgãos, 13 concordaram com as recomendações; um concordou parcialmente; três não concordaram nem discordaram; e um discordou das conclusões e forneceu evidências que levaram à modificação da recomendação, conforme apresenta este relatório. Para todas as recomendações restantes, o GAO continua a crer que todas sejam justificadas.

Ver [GAO-20-129](#). Para mais informações, entrar em contato com Carol C. Harris em +1 202 512 4456 ou HarrisCC@gao.gov.

OUTUBRO DE 2019

TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

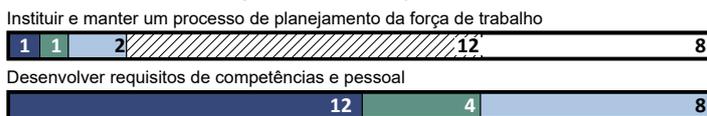
Órgãos precisam implementar plenamente as principais atividades de planejamento da força de trabalho

O que o GAO constatou

Os órgãos federais demonstraram uma ampla variação em seus esforços para implementar as principais atividades de planejamento da força de trabalho de tecnologia da informação (TI), que são essenciais para garantir que eles contem com os funcionários adequados para apoiar suas missões. Especificamente, pelo menos 23 dos 24 órgãos analisados pelo GAO implementaram parcial, substancial ou totalmente três atividades, inclusive a avaliação de lacunas em competências e pessoal. No entanto, a maioria dos órgãos implementou minimamente ou não implementou cinco outras atividades de planejamento da força de trabalho (ver figura abaixo).

Implementação geral, por parte dos órgãos, das principais atividades de planejamento da força de trabalho de tecnologia da informação (TI)

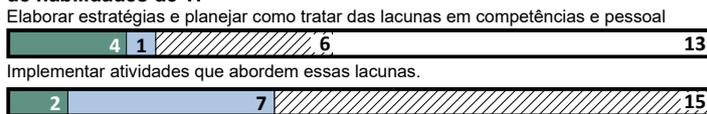
Definir a direção estratégica para o planejamento da força de trabalho de TI



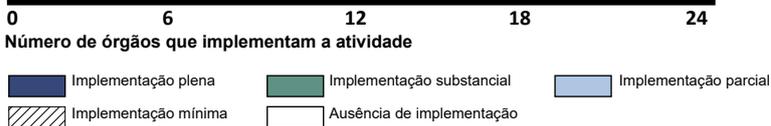
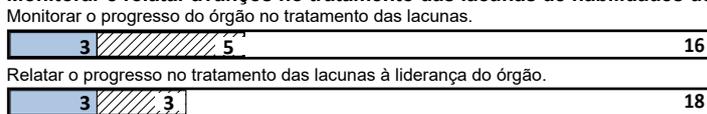
Analisar a força de trabalho de TI para identificar lacunas de habilidades



Elaborar estratégias e implementar atividades para abordar as lacunas de habilidades de TI



Monitorar e relatar avanços no tratamento das lacunas de habilidades de TI



Fonte: Análise do GAO das políticas e documentação de planejamento da força de trabalho de tecnologia da informação de diferentes órgãos. | GAO-20-129

Os órgãos forneceram várias razões para seu progresso limitado na implementação das atividades de planejamento da força de trabalho, tais como prioridades conflitantes (seis órgãos) e recursos limitados (três órgãos). Até que os órgãos priorizem a implementação total de todas as principais atividades de planejamento da força de trabalho de TI, eles provavelmente terão dificuldade em prever e responder a mudanças nas necessidades de pessoal e controlar os riscos de capital humano ao desenvolver, implementar e operar sistemas críticos de TI.

Apêndice 19: Exemplo de resumo executivo do Tribunal de Contas Europeu

Resumo executivo

I A Política Agrícola Comum tem um longo histórico de uso de imagens aéreas ou de satélite para verificar a implementação de programas de assistência de base geográfica, que atualmente representam quase 80% do financiamento da UE para a agricultura e o desenvolvimento rural. Embora, em geral, essas imagens tenham uma resolução espacial muito alta, até 2017, elas não estavam disponíveis com frequência suficiente para permitir a verificação de atividades em terras agrícolas ao longo do ano (por exemplo, colheita).

II Desde março de 2017, os satélites Copernicus Sentinel 1 e 2, pertencentes à UE, fornecem imagens de alta resolução frequentes e gratuitas. Sua tecnologia de observação terrestre tem o potencial de gerar enormes benefícios para o monitoramento das atividades agrícolas. Como as imagens são geradas com certa frequência, o processamento automatizado de dados de séries temporais ao longo da estação de cultivo permite identificar, sem intervenção humana, diferentes culturas e monitorar certas práticas agrícolas em lotes individuais (como plantio, aragem etc.). Desde 2018, os órgãos pagadores podem utilizar os dados Copernicus Sentinel em vez das verificações tradicionais baseadas em inspeções no terreno.

III De acordo com a comissão e as partes interessadas da PAC, os dados do Copernicus Sentinel e outras tecnologias para monitorar a assistência conforme a área geram benefícios potenciais significativos para os agricultores, as administrações e o meio ambiente. A nossa auditoria examinou se a comissão incentivou eficazmente a utilização generalizada dessas novas tecnologias e se os Estados Membros tomaram as medidas adequadas para implementá-las. Analisamos os dados do satélite Copernicus Sentinel, imagens feitas por *drones* e imagens georreferenciadas. Uma avaliação do progresso alcançado no uso de novas tecnologias de imagem é especialmente relevante neste momento, pois os resultados de nossa auditoria podem ser aplicados à PAC após 2020.

IV Constatamos que tanto a comissão quanto alguns Estados Membros tomaram medidas para aproveitar os potenciais benefícios das novas tecnologias. A comissão promoveu novas tecnologias por meio de muitas conferências e *workshops* e forneceu apoio bilateral a muitos órgãos pagadores. Dos 66 órgãos pagadores, 15 utilizaram dados do Copernicus Sentinel em 2019 para verificar os pedidos de assistência para alguns programas e alguns grupos de beneficiários ("verificações por monitoramento"). Nossa auditoria revelou que muitos órgãos pagadores encontram obstáculos à utilização mais ampla das novas tecnologias.

V Embora a comissão tenha tentado remover ou mitigar alguns desses obstáculos, os órgãos pagadores aguardam mais orientações da comissão para tomar as decisões corretas e reduzir o risco de futuras correções financeiras.

VI A adoção de verificações por monitoramento requer mudanças significativas nos sistemas de TI, recursos específicos e *expertise*. A comissão adotou medidas para facilitar o acesso aos dados do Sentinel e aos serviços de processamento digital em nuvem, mas a aceitação pelos órgãos pagadores para fins operacionais ainda é baixa.

VII No que diz respeito aos programas de desenvolvimento rural e à conformidade cruzada, observamos uma utilização limitada de novas tecnologias tanto para a conformidade quanto para o monitoramento do desempenho dos requisitos climáticos e ambientais. Também concluímos que o conjunto proposto de indicadores de desempenho da PAC pós-2020 não foi elaborado para monitoramento direto com dados do Sentinel.

VIII Recomendamos que a comissão forneça incentivos aos Estados Membros para que utilizem as verificações por monitoramento na PAC pós-2020 como sistema-chave de controle. Recomendamos, ainda, que a comissão faça melhor uso das novas tecnologias para monitorar requisitos ambientais e climáticos.

Apêndice 20: Descrição de metodologia de auditoria num relatório de auditoria operacional

Para examinar as características de mecânicos e funcionários de manutenção certificados pela Administração Federal de Aviação (FAA), analisamos os dados acumulados da FAA em dezembro de 2018 sobre certas características demográficas, como idade e sexo. Para examinar as características de emprego dos trabalhadores de manutenção da aviação — como salários e desemprego — analisamos os dados da Enquete Populacional Atual do Escritório de Estatísticas Trabalhistas (BLS) relativos a indicadores selecionados do mercado de trabalho de 2013 a 2018. Analisamos os planos mais recentes da Lei de Oportunidades e Inovação da Força de Trabalho dos 50 estados dos EUA.

Para descrever o apoio das partes interessadas e avaliar a coordenação das partes interessadas nos esforços para capacitar essa força de trabalho, entrevistamos funcionários da FAA e dos Departamentos do Trabalho, Educação, Defesa e Assuntos dos Veteranos sobre dados relacionados, programas e financiamento para essa força de trabalho. Selecionamos esses órgãos com base num relatório anterior em que os identificamos como relevantes para a força de trabalho do setor de aviação.

Para descrever exemplos de coordenação das partes interessadas, também conduzimos entrevistas semiestruturadas com uma amostra não generalizável de seis partes interessadas, que incluía empregadores, Escolas de Técnicos de Manutenção da Aviação (AMT), sindicatos, associações industriais e organizações de capacitação da força de trabalho selecionadas com base nas recomendações das partes interessadas, entre outros fatores; além disso, realizamos duas visitas in loco. Visitamos uma Escola AMT que atende a área do Distrito de Columbia, além de uma oficina mecânica de aviação, uma grande companhia aérea comercial e uma organização estadual de trabalhadores da Geórgia. Selecionamos essas partes interessadas e realizamos essas visitas para obter uma variedade de perspectivas com base em fatores como tipo de trabalho realizado e localização geográfica. Além disso, revisamos os documentos relevantes da agência, como o plano estratégico 2019–2022 da FAA e o estatuto do Comitê Diretor da Força de Trabalho da Aviação.

Para descrever o progresso da FAA na atualização dos requisitos do currículo de treinamento para as Escolas AMT e nas normas para os testes de certificação de mecânicos, revisamos as leis federais, os regulamentos e outros documentos da FAA relevantes. Também entrevistamos funcionários da FAA.

Conduzimos a auditoria operacional de janeiro de 2019 a fevereiro de 2020, de acordo com as normas amplamente aceitas de auditorias de órgãos públicos. Essas normas exigem que planejemos e executemos a auditoria para obter evidências suficientes e apropriadas para fornecer uma base razoável para nossos achados e conclusões, conforme nossos objetivos de auditoria. Acreditamos que as evidências obtidas fornecem uma base razoável para nossos achados e conclusões com base nos objetivos da auditoria.

Fonte: Relatório do GAO dos EUA intitulado *AVIATION MAINTENANCE: Additional Coordination and Data Could Advance FAA Efforts to Promote a Robust, Diverse Workforce*, 2020.

Apêndice 21: Ilustração de plano de ação e modelo de revisão administrativa de monitoramento¹⁴

Plano de ação

Título da auditoria operacional: Auditoria de desempenho sobre a eliminação da violência contra a mulher por parceiro íntimo (EIPVAW)

Nome da entidade auditada: Secretaria de Políticas para as Mulheres

Data: 20/11/2017

Recomendação	Ações planejadas pela entidade auditada	Parte responsável dentro da entidade auditada	Prazo para implementação da recomendação	Benefícios esperados da implementação (quantificados, se possível)
Conduzir campanhas de conscientização sobre a importância da EIPVAW.	Planejar e realizar campanha em mídias sociais. Planejar e realizar campanha na TV.	Sra. Shirley Smith Sr. Juan Perez	Setembro de 2018 Dezembro de 2018	Redução da violência contra a mulher por parceiro íntimo
Intensificar as campanhas sobre EIPVAW voltadas ao público masculino.	Planejar e realizar campanha em mídias sociais. Planejar e realizar campanha na TV. Planejar e realizar campanha durante eventos esportivos.	Sra. Shirley Smith Sr. Juan Perez Sr. Abdalla Farid	Setembro de 2018 Dezembro de 2018 Dezembro de 2018	Ajuda para mudar a mentalidade dos homens sobre a violência contra as mulheres. Redução da violência contra a mulher por parceiro íntimo
Coordenar, com o Ministério da Educação, a inclusão da temática de gênero no currículo escolar, principalmente de questões relacionadas à violência doméstica.	Fazer contato com partes interessadas no Ministério da Educação. Planejar as alterações curriculares com essas partes interessadas. Ministrar treinamento aos professores sobre as mudanças curriculares.	Sra. Caterina Piazza Sra. Caterina Piazza Sr. Joshua Pereira	Março de 2018 Setembro de 2018 Dezembro de 2019	Redução da violência contra a mulher por parceiro íntimo
Coordenar, com o Ministério da Justiça, a intensificação da conscientização e capacitação dos policiais que atendem as vítimas.	Fazer contato com partes interessadas no Ministério da Justiça. Planejar e realizar campanha em mídias sociais. Ministrar treinamento aos policiais.	Sr. Juan Perez Sra. Shirley Smith Sra. Chimamanda Nye	Março de 2018. Setembro de 2018 Dezembro de 2019	Melhoria na prestação de serviços por policiais a vítimas de violência doméstica

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

¹⁴ Esta é uma ilustração com exemplos de recomendações. Não pretende ser exaustiva. Provavelmente, uma auditoria operacional real conteria recomendações adicionais.

Modelo de revisão administrativa de monitoramento

Ilustração usando uma auditoria operacional sobre a eliminação da violência contra a mulher por parceiro íntimo (EIPVAW)

Recomendação	Ação tomada pela entidade auditada (conforme o plano de ação)	Status/progresso das ações	Razões para a não conclusão da ação pela entidade auditada	Impacto
Realizar campanhas de sensibilização sobre a importância da EIPVAW.	Planejar e realizar campanha em mídias sociais. Planejar e realizar campanha na TV.	Plenamente implementada Não implementada	O custo é muito alto. A secretaria não tem orçamento para isso.	A Secretaria de Políticas para as Mulheres contratou uma consultoria para medir o impacto das campanhas. O estudo será concluído em julho de 2021. O impacto precisa ser confirmado pela ISC durante o próximo monitoramento.
Intensificar as campanhas sobre EIPVAW voltadas ao público masculino.	Planejar e realizar campanha em mídias sociais. Planejar e realizar campanha na TV. Planejar e realizar campanha durante eventos esportivos.	Plenamente implementada Não implementada Plenamente implementada	O custo é muito alto. A secretaria não tem orçamento para isso.	A secretaria realizou pesquisas após diversas partidas de futebol, críquete e basquete onde ocorreu a campanha. A análise preliminar indica que a campanha foi bem-sucedida em aumentar a conscientização sobre EIPVAW entre os entrevistados.
Coordenar, com o Ministério da Educação, a inclusão da temática de gênero no currículo escolar, principalmente de questões relacionadas à violência doméstica.	Fazer contato com partes interessadas no Ministério da Educação. Planejar as alterações curriculares com essas partes interessadas. Ministrar treinamento aos professores sobre as mudanças curriculares.	Plenamente implementada Implementada em alguns aspectos Não implementada	O grupo designado para a tarefa está desenvolvendo as mudanças, mas há atrasos devido a outras atribuições urgentes. Ainda não se esgotou o prazo. A ser verificado no próximo monitoramento.	Como as mudanças curriculares ainda não foram feitas, é cedo para avaliar o impacto das ações.
Coordenar, com o Ministério da Justiça, a intensificação da conscientização e capacitação dos policiais que atendem as vítimas.	Fazer contato com partes interessadas no Ministério da Justiça. Planejar e realizar campanha em mídias sociais. Ministrar treinamento aos policiais.	Implementada Implementada Implementada em alguns aspectos	O treinamento foi concluído apenas para policiais que atuam nas principais cidades do país. Os demais ainda serão treinados.	A secretaria realizou um estudo para comparar o atendimento prestado por policiais treinados e não treinados e concluiu que o treinamento, até o momento, foi eficaz.

Fonte: Equipe de Desenvolvimento IDI/PAS.

